# أصول المراجعة الخارجية

دكتور عبد الفتاح الصحن
أستاذ المحاسبة والمراجعة
عميد كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

الناشر
مؤسسة شباب الجامعة
للطباعة والنشر والتوزيع
ت ٣٩٤٧٢ إسكندرية

# أصول المراجعة الخارجية

دكتور عبد الفتاح الصحن
أستاذ المحاسبة والمراجعة
بكلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١٩٨١

الناشر
مؤسسة شباب الجامعة
للطباعة والنشر والتوزيع
٣٩٤٧٢٤ إسكندرية

بسم الله الرحمن الرحيم

# مقدمة الكتاب

يتناول هذا الكتاب وظيفة المراجعة الخارجية بالتفصيل والتحليل من حيث انها وظيفة تخرج عن نطاق المشروع وتدخل في نطاق جهات محايدة عملها الرئيسي هو بعث الثقة والأطمئنان لمستخدمي البيانات المحاسبية .

وقد تناولت في هذا الكتاب المراجعة من جانبها المستقل والذى تحرص الجمعيات المهنية على الاحتفاظ بمستواه والعمل على رفعته بصورة مستمرة وكانت تسمية الكتاب " المراجعة الخارجية " تمييزا للموضوع الذى يعرض عن " المراجعة الداخلية " والتى تعتبر وظيفة متصلة لوظائف المشروع الأخرى . أما المراجعة الخارجية فيقوم بها مراقب الحسابات وهو المحايد المستقل الذى يعطى رأيه بنزاهة فى مخرجات النظام المحاسبى للمشروع .

ولهذا كان التركيز فى عرض الموضوع يتناول معنى المراجعة الخارجية ومن الذى يقوم بها ومستواه المطلوب فى قيامه بالعمل والاجراءات التى يتبعها فى سبيل اعداد العمل والانتهاء منه فى صورة التقرير الذى يقدمه . وفى عرض الموضوع تناولت جوانب تحليلية لأصول المشروع كموضوع الاهلاك والمخصصات والاحتياطيات وأسأل الله أن أكون قد وفقت فى عرض الموضوع .

وأسألــه دوام التوفيق فى تقديم المعرفة خدمة لابنائنـــا .

عبد الفتاح الصحن

# الباب الأول
# المراجعة الخارجية

نبعت الحاجة الى مراجعة عمل الغير من قديم الزمن بسبب الرقابة التى يجب أن تمارسها الحكومة على موظفيها حيث يقومون بتقييد المتحصلات والمدفوعات والاحتفاظ بالمخزون نيابة عنها . كما أن الافراد متمثلين فى ملاك الأرض أو لوسائل التسويق كانوا فى حاجة الى من يقوم بالرقابة على الاعمال التى يمارسها الكتبة فى التسجيل والاحتفاظ بالاصول المختلفة. وفى المراحل الأولى للتقدم البشرى كانت طرق التقييد مبدئية يتولاها أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية وعدم اتساعها وبذلك كان الفرد هو الذى يقيد ويراقب أعماله فى نفس الوقت . غير أن التقدم البشرى وانتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى الى فصل الملكية عن الادارة وبالتالى ازدادت الحاجة الى الرقيب على أعمال الادارة لمصالح أصحاب رأس المال .
فازدياد رأس المال المستثمر فى العمل التجارى أو الصناعى وظهور الملكية الجماعية ــ سواء فى صورة شركات أشخاص أو شركات أموال ــ الزم اسناد ادارة المشروع الى نخبة من الاداريين يحاسبهم فى ادارتهم أصحاب رأس المال . وأصبحت الحاجة ماسة الى من يراقب هؤلاء الاداريين نيابة عن اصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقريرا عما لمسه أثناء رقابته . وبذلك يمكن محاسبتهم من الأخطاء التى يقومون فيها أثناء ممارستهم لعملهم .

وفى مصر لم يهتم المصريون فى بداية الأمر بمهنة المراجعة كأى بلد واقع تحت نير الاستعمار وادخل المستعمر المراجعة للرقابة على مصالحه واستغلاله للثروات القومية .

الا أنه بتطوير البلاد اقتصاديا واستقلالها ثم صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضرائب على الثروة المنقولة بدأ اهتمام المصريين بمهنة المراجعة وابتـــدأ الاهتمام يتجه الى تنظيم المهنة ووضع أسس ومبادئ لها وصدر فى ٢٤ ابريــــل سنة ١٩٤٧ مرسوم بانشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لرعاية شئـــون المهنة ورفع مستواها ووضع الاسس العلمية لها . ثم صدر القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بتنظيم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة حتى توضع الأسس للمستويات العلميــــة للمراجع.

وبقيام ثورة ٢٣ يوليو سنة ١٩٥٢ تحررت المهنة وابتدأت نقطة تحول هامــــة فى تاريخها اذ تخلصت الثوره من التبعية الاستعمارية كلية وبالتالى من المراجعين الأجانب عقب الانتصار على الاعتداء الثلاثى فى سنة ١٩٥٦ وصدر القانون رقــــم ٥ لسنة ١٩٥٦ بمنع التعامل مع رعايا الاعداء وبذلك شطبت اسماء المراجعيـــــن الأجانب من الجدول العام للمحاسبين والمراجعين ومن عضوية نقابة المحاسبيــــن والمراجعين ، وأصبحت المهنة خالصة للمصريين الذين أظهروا كفاءة فى مراجعــــة الشركات والمؤسسات المصرية . وبالتحول الاشتراكى الذى تم فى سنة ١٩٦١ وصدور القوانين الاشتراكية وانتقال جانب كبير من وحدات الانتاج والتسويق الى الدولــــة أصبحت مهنة المراجعة مهنة عامة غرضها خدمة الدولة متمثلة فى افراد الشعــــب المالكين الحقيقيين لاقتصادهم الوطنى . وترتب على هذا تنظيم مهنة المراجعــة حتى تكون رقيبا على الادارة لصالح افراد الشعب نتيجة ادارتهم للوحدات الاقتصادية العامة وماتدره من اضافة الى الناتج القومى وماتساهم به فى تنشيط اقتصاديــــات البلاد . فاقتصادنا الآن يتميز بكبر حجم الوحدات الاقتصادية وبعد الادارة العليا لهذه الوحدات عن النواحى التشغيلية للالات والأصول وفروع هذه الوحدات ممــــا

حتم أن تعتمد على التقارير المالية ووسائل الاتصال الأخرى لتوصيل البيانات الاقتصادية اليها حتى يمكن الرقابة على مواردها . كما أن مالكي رأس المال ممثلين في أفراد الشعب لا يمكنهم متابعة ادارة الوحدات الاقتصادية الا بتوصيل التقارير الى ممثليهم في مجلس الشعب حتى يمكنهم متابعة مناقشات هذه التقارير.

كما أن وضع وتطبيق نظام محاسبي موحد بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ أمكن وضع أسس لربط الوحدات الاقتصادية بنظام محاسبي واحد ذا اصطلاحات محاسبية واحدة ونظام في التسجيل واحد يؤدى الى توفير البيانات الاساسية والادوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على جميع المستويات . كما أن هذا النظام ربط حسابات الوحدات الاقتصادية بالحسابات القومية حيث أن حسابات الوحدات الاقتصادية تعتبر أحد المصادر الهامة التي يعتمد عليها المحاسب القومي للحصول على البيانات الاساسية اللازمة لتركيب الحسابات القومية . وحتى يتم الربط السليم بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية لابد أن تعطى حسابات الوحدة الاقتصادية صورة سليمة وصحيحة عن جميع عمليات هذه الوحدة.

ووصف النظام بأنه موحد يقصد به :

١ـ توحيد السنة الماليـــــــة .

٢ـ توحيد الدليل المحاسبـــى .

٣ـ توحيد الأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية .

٤ـ اعداد الحسابات والقوائم الختامية فى صورة واحدة .

٥ـ توحيـد أسس أعداد الموازنة التخطيطية .

# الفصل الأول

## أغراض المراجعة والمراجع

ان تتبع تاريخ المراجعة يعطى أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التى طرأت على اغراض المراجعة وأساليبها . كما أنه يكشف عن اتجاه جديد نحو الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية والتقليل من الفحص المسهب للاحداث المالية .

فقبل سنة ١٥٠٠ كانت الاحداث المالية تسجل فى سجلين مستقلين بواسطة أشخاص مستقلين لنفس العمليات بغرض منع التلاعب والاختلاس، وكان الغرض الفرعى هو دقة التقرير عن هذه الاحداث المالية . وكان الجرد يتم فى فترات بغرض اثبات دقة التسجيل ولم يعتمد على المراجعة لتحقيق هذه الوظيفة . وبسقوط الأمبراطورية الرومانية تطورت المراجعة بتطور النشاط التجارى فى ايطاليا حيث استخدم المراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من الدنيا القديمة للقارة الأوروبية . وكان الغرض الأساسى لهذه المحاسبة هو منع اختلاس هذه الثروات فكأن المراجعة وجدت فى هذا الوقت لغرض التحقق من أمانة الأشخاص الذين عهد اليهم المسئوليات المالية . ففى هذا الوقت لم تظهر الكتابات أى وجود لنظام الرقابة الداخلية أو أى نظام محاسبى فالأسلوب الذى كان متبعا فى المراجعة فى ذلك الوقت هو تحقق مفصل لكل عملية أو حدث مالى تم .

وفى الفترة من ١٥٠٠ الى ١٨٥٠ لم يستجد جديد فى أغراض المراجعة عن الفترة قبل سنة ١٥٠٠ غير أن المراجعة قد اتسع استخدامها لتشمل النشاط الصناعى الذى ظهر بظهور الثورة الصناعية . وظلت أغراض المراجعة

تتجه نحو اكتشاف الاختلاسات والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الادارة وكانت القاعدة هى الفحص المفصل للاحداث المالية • الا أن هناك تغيرات جوهرية فى اتجاهات المراجعة قد تحققت خلال هذه الفترة فأولا كان اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبى منتظم لغرض الدقة فى التقرير ومنع التلاعب والاختلاس• وثانى تغير هام كان القبول العام للحاجة الى استعراض مستقل للحسابات سواء المشروعات الكبيرة أو الصغيرة •

فى الفترة بين ١٨٥٠ حتى ١٩٠٥ كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة حيث ظهرت فى بريطانيا المشروعات الكبيرة الحجم التى نتجت من الثورة الصناعية وبرزت المشروعات فى صورة شركات أموال • وانتقلت الادارة من أفراد الى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الادارة وبالتالى أنصب اهتمامهم على سلامة المحافظة وتنمية رأس مالهم المستثمر وبالتالى ظهرت مهنة المراجعة • واعترف بالرقابة الداخلية كنظام ضرورى لأى تنظيم محاسبى • غير أنه لم يعد أهمية من ناحية المراجعة ولم يلتفت لنظام الرقابة على الاصول سوى الرقابة على النقدية • ولم يلتفت الا للوسائل التى ينتجها القيد المزدوج للرقابة كحسابات مراقبة المدينين والدائنين وموازين المراجعة • ولهذا السبب تطلب الأمر مراجعة مستفيضة للعمليات المالية واعداد حسابات وتقارير مالية صحيحة •

فى الفترة بين سنة ١٩٠٥ حتى سنة ١٩٣٣ تطورت مهنة المراجعة فى أمريكا على أساس الأغراض التى تكونت فى انجلترا وهى :

١ـ اكتشاف ومنع التلاعب والاختلاس .

٢ـ اكتشاف ومنع الأخطاء .

وبدأ فى تحويل أغراض المراجعة الى :

١ـ الحكم على المركز المالى الفعلى وعلى نتيجة المشروع .

٢ـ اكتشاف التلاعب والأخطاء على أساس أن هذا يعتبر غرضا فرعيا .

وبتغير الأغراض بهذه الصورة تغيرت الأساليب فى المراجعة فتميزت بتغير من مراجعة مستفيضة الى مراجعة اختبارية ، فلم يكن من المهم اجراء فحص مفصل لكل قيد ، وترحيل وتحليل خلال الفترة وانما تكوين فكرة عامة وعميقة تتيح تكوين رأى عن المركز المالى ونتيجة المشروع وفى خلال هذه الفترة ظهرت أهمية الرقابة الداخلية وعلاقتها بمدى امتداد اختبارات المراجعة .

وفى الفترة ما بين سنة ١٩٣٣ حتى سنة ١٩٤٠ تبلورت أغراض المراجعة بصورة أوضح فى أن الغرض الرئيسى للمراجعة هو الفحص بغرض التحقق من نتيجة المشروع ومن مركزه المالى وظهوره بصورة سليمة وصحيحة . وأصبح اكتشاف التلاعب والأخطاء غرضا يأتى فى المرتبة الثانية للغرض الأول وذات أهمية نسبية أقل واتفق معظم الكتاب فى المراجعة فى هذه الحقبة على أن المراجعة العادية تهتم أساسا بابداء الرأى فى سلامة

وصحة التقارير المالية غير أن رأيهم لم يجتمع على مدى الاختبارات التى تجرى لغرض اكتشاف التلاعب وأصبحت الأساليب المثبتة فى المراجعة تنحو ناحية المراجعة الاختبارية حيث أصبحت المراجعة الاختبارية هى القاعدة بعد أن كانت الاستثناء . وترتب على ذلك أن تحديد مدى الاختبارات يتوقف على فاعلية الرقابة الداخلية .

وفى الفترة مابين سنة ١٩٤٠ حتى سنة ١٩٦٠ لم تتغير أغراض المراجعة الا تغيرا طفيفا حيث أن أهمية المراجعة انصبت على تكوين الرأى حول النتيجة والمركز المالى للمشروع وقلت أهمية الأغراض الفرعية الا أن على المراجع أن يجرى الاختبارات اللازمة لغرض أن يطمئن أنه ليس هناك تلاعب أو أخطاء .

فكان الغرض الأساسى للمراجعة هو ابداء الرأى فى سلامة وصحة التقارير المالية . غير أنه لى يكون المراجع فى مركز يمكنه من تكوين رأيه المهنى فى التقارير المالية يجب ان يقوم بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أخطاء ارتكابية تؤدى الى عدم سلامة التقارير المالية . وهذا العمل ضرورى بغض النظر عن منشأ هذه الاخطاء . فلايستطيع المراجع أن يخلى مسئوليته من جراء اختبارات يستطيع بها ان يقتنع من أنه ليس هناك تلاعب حتى ولو كانت هذه الاختبارات ستأخذ منه وقتا وتكلفة بسبب صعوبة اكتشاف هذه الأخطاء لأن تخليه عن هذه المسئولية سيقلل من قيمة ابداء رأيه المهنى وعلى هذا فان المراجعة ستظل

وستتجه مستقبلا نحو الأغراض والأساليب التالية : ـ

١ ـ أن الغرض الأول والرئيسى سيظل ابداء الرأى فى سلامة وصحة التقارير المالية .

٢ ـ سيزداد الاعتماد على الرقابة الداخلية فى المشروع وستصبح المراجعة أساسا نظاما لمراجعة الأساليب . أما الفحص المفصل فيتم فى حالة اكتشاف انحرافات أو أخطاء أو فى حالة تقييم فاعلية الرقابة الداخلية .

٣ ـ وحيث أن سلامة وصحة التقارير المالية تتأثر بالاخطاء والانحرافات فان مسئولية المراجع أن يقوم باختبارات لاكتشاف هذه الاخطاء والانحرافات ان وجدت حيث يعتبر هذا غرضا فرعيا للمراجعة .

# ماهو المقصود بالمراجعة ؟

يقصد بالمراجعة فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريرا عن المركز المالى فى نهاية فترة زمنية أو أى تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذى من أجله أعد هذا التقرير . فمثلا يجب ان يطمئن الى أن حساب الارباح والخسائر يظهر الربح او الخسارة الصحيحة عن المدة المالية وأن الميزانية العمومية صورت تصويرا صحيحا يعكس المركز المالى السليم والواضح للمنشأة وكل ذلك فى حدود البيانات والمعلومات والايضاحات التى ظهرت للمراجع وقدمت اليه وكما تظهرها السجلات .

فكأن المراجعة تشمل :

١ـ الفحص.

٢ـ التحقق .

٣ـ التقرير.

## ١- الفحص

ويقصد به فحص القيـاس المحاسبى وهو القياس الكمى والنقدى للأحداث المالية الخاصة بالنشاط المعين للمشروع. ويشمـل الفحص التأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التى تم تسجيلهـا وتحليلها وتبويبها ومايستتبع هذا الفحص من اللجوء الى أدلة الأثبـات المختلفة كوسيلة للتأكد من سلامة القياس الكمى والنقدى للأحـداث المالية .

## ٢- التحقيق

ويقصد بالتحقق هو امكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختاميـة كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن مدة مالية وعلى المركز المالى بأنـه يعكس صورة سليمة وصحيحة لمركز المشروع المالى فى تاريخ نهاية مـدة معينة .

ووظيفتى الفحص والتحقق وظيفتين متصلتين يقصد بها تمكين المراجـع من ابداء الرأى بأن عمليات القياس للأحداث المالية أدت الى انعكـاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المشروع.

# ٣ - التقرير

والتقرير هو بلورة لنتائج الفحص والتحقق لمن يهمه الأمر سواء داخل المشروع أو خارجه . فهو مرحلة نهائية من عمل المراجعة و أسلوبها يعتمد أساسا من وجهة نظر المراجع على تخصصه وتحققه من عمليات المشروع وتسجيلها وتبويبها وتحليلها فاذا كان هناك بيانات تحتاج الى تفسير وتقرير ، كان ذلك دليلا على أن التحقق أسفر عن أن عملية القياس لم تتم بالمستوى المطلوب وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

# مسئوليات ومهام المراجع الخارجى

ان الهدف الرئيسى من الفحص الذى يقوم به المراجع للقوائم المالية هو ابداء رأيه بنزاهة وبطريقة ايجابية عما تمثله هذه القوائم من مركز مالى ونتائج عمليات . وتقرير المراجع هو الوسيلة التى بها يتمكن من التعبير عن هذا الرأى . وهو يبين في هذا التقرير ما اذا كان فحصه قد تم طبقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها والتى تتطلب منه أن يذكر ما اذا كانت فى رأيه ـ القوائم المالية اعدت طبقا للأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وما اذا كانت هذه الأسس والمبادئ هى نفسها التى أتبعت فى الفترات السابقة .

## مسئولية الادارة :

تعد الادارة الجهة المسئولة عن اتباع سياسات محاسبية سليمة ووضع نظام محاسبي ملائم وكذلك وضع نظام الرقابة الداخلية والذى سوف يكون له دور هام فى صحة القوائم المالية والعمليات التى تنعكس نتائجها على القوائم المالية هى فى الحقيقة ناشئة عن مجموعة من القرارات الادارية قد تمت خلال الفترة وكان للادارة الرقابة المباشرة على تنفيذ هذه القرارات التى تتبلور فى شكل عمليات. ومدى معرفة المراجع بتنفيذ هذه العمليات محدودة الا بالنسبة لتلك العمليات التى تمكن من معرفتها خلال فحصه.
وطبقا لذلك فان أمانة ماتمثله القوائم المالية يدخل ضمن مسئولية الادارة . ويبدى المراجع الخارجى رأيه فى القوائم المالية استنادا الى حسابات وسجلات الادارة .

## صفات المراجع :

تتطلب عملية المراجعة شخصا ذا مؤهلات مهنية معينة وخبرة فى ممارسة مهنة المراجعة ولاتشمل المؤهلات المهنية أن يكون المراجع مدربا أو مؤهلا لاداء عمل آخر . فمثلا عند قيام المراجع الخارجى بفحص العمليات الخاصة بالمخزون من جرد ثم تقويم فان هذا العمل لايتطلب منه أن يكون خبيرا فى أصناف المواد مثلا أو خبيرا فى تسعيرها .

وبالمثل فانه بالرغم من أن المراجع الخارجي يجب أن يكون ذى دراية بالقانون فانه ليس من المعقول مطالبته بأن يكون على مستوى مرتفع بالموضوعات القانونية بحيث يتمكن من البت فى أية مسألة قانونية يتعرض لها ـ ومن الممكن أن يستعين بنصائح المستشارين القانونيين فى مثل هذه الموضوعات القانونية .

وعند ما يقوم المراجع الخارجي بمعاينة مستويات المراجعة المتعارف عليها فان تقديره الخاص بتحديد اجراءات المراجعة يجب ان يتلاءم مع الظروف وذلك حتى يستند رأيه الى أساس معقول .

فقد تكون القوائم المالية مضللة للأخطاء المتعمدة كالأختلاسات مثلا ، كما أنها قد تكون مضللة لقيام الادارة عن عمد منها باخفاء الحقائق ، ولذلك يجب على المراجع أن يكون حذرا عند اجراء فحصه العادى ، فالفحص العادى يجريه المراجع للتعبير عن رأيه فى القوائم المالية وبذلك فانه لا يمكن الاعتماد عليه فى الكشف من الأخطاء غير العادية بالرغم من أن هذه الأخطاء قد يتم اكتشافها اثناء الفحص العادى . وكذلك بالنسبة لاكتشاف التضليل المتعمد من الادارة فانه لا يعتمد على الفحص العادى فى اكتشاف هذا التضليل . وعلى ذلك فانه بالرغم من أن الاخطاء غير العادية وتضليل الادارة والغش تصرفات لها أثرها على القوائم المالية التى يبدى المراجع الخارجي رأيه فيها

فأن المراجع تظهر مسئوليته فى حالة فشله فى اكتشاف الغش الذى نتج من فشله فى اجراء فحصه وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها ٠

ان ضمان منع الغش واكتشافه يتم أساسا عن طريق وضع نظـــــام محاسبى سليم وايجاد رقابة داخلية فعالة ٠ ويؤدى الفحص الذى يقوم به المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية ــ وذلك باختبار السجـــلات المحاسبية والبيانات المرتبطة بها ــ وكذلك اختبار الاجراءات الأخرى لمراجعته التى تمكنه من اجراء فحصه بطريقة مناسبة ٠ واذا كان الهدف من الفحص الذى يقوم به المراجع الخارجى هو اكتشاف جميع انواع الغش فانه سيصل بعمله هذا الى الحد الذى تكون فيها التكلفة مانعــــا للقيام بمثل هذا العمل ٠ وحتى فى مثل هذه الحالة فانه لايستطيــــع اعطاء تأكيد بأن جميع أنواع الغش قد اكتشفت وذلك لأنه لن يستطيـــع اعطاء تأكيد بأن جميع أنواع الغش قد اكتشفت وذلك لأنه لن يستطيـــع اكتشاف عمليات الغش غير المثبتة بالدفاتر أو الغش بالتواطؤ ٠

وطبقا لذلك فانه يمكن القول بصفة عامة بأن نظام الرقابة الداخليـــة الجيد والتأمين ضد خيانة الأمانـــة Fidelity bonds يؤديـــا الى الحماية من الغش والوقوع فى الاخطاء المتعمدة ٠ ففى حالة التأمين ضد خيانة الأمانة مثلا فان الحماية من الاختلاسات لاتنتج فقط عـــــن

التعويضات الخاصة بالاختلاسات المكتشفة ولكن أيضا من تأثير مانع من جهة العاملين أنفسهم • وبالرغم من ذلك فانه لاينبغى أن يؤثـــر وجود مثل هذا التأمين على قيام المراجع الخارجى باجراء فحصــــه وفقا للمستويات المتعارف عليها •

وعند ما يؤدى فحص المراجع الخارجى للقوائم المالية الى اكتشـــاف بعض الظواهر التى تجعله يشتبه فى وجود غش فانه ينبغى أن يقـــرر ما اذا كان هذا الغش قد بلغ حدا يجعله يؤثر على ابداء الرأى فـــى القوائم المالية • واذا ما اعتقد المراجع الخارجى أن غشا بلغ هـــذا الحد يحتمل وجوده فانه ينبغى اجراء التحليل الضرورى لتحديد ما اذا كان هذا الغش حدث حقيقة أم لا وكذلك قيمة هذا الغش اذا ماحـدث فعـــلا •

ومن ناحية أخرى اذا اكتشف المراجع الخارجى أى غش لم تصل درجته الى الحد الذى يؤثر على ابداء الرأى فى القوائم المالية فان المراجـــع يقوم بابداء التوصيات لاتقاء أثر هذا الغش للوصول الى نتيجة بصدده • ويمكن أخذ حجم العمليات كمعيار لحدود الغش الذى يؤثر على ابـــداء الرأى فى القوائم المالية • فالغش الخاص باظهار المخزون باكثر وأقـــل من قيمته الحقيقية يمكن أن يكون جوهريا فى حين أن الغش الخـــاص باختلاسات أموال صغيرة ومحدودة سيكون بالطبع أقل •

ان عدم اكتشاف الغش الذى ينتج عنه الاختلاسات التى تحدث خلال الفترة التى يقوم المراجع الخارجى بفحصها لايدل على الاهمال من جانب المراجع فهو ليس مسئولا عنها اذا ماتم فحصه بمهارة وعناية مهنية طبقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها واذا ما أنجز جميع الالتزامات التى تعهد بالقيام بها .

وللمراجع الخارجى مسئولية تجاه مهنته فهو يجب أن يسير طبقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها بين زملاء مهنته ولأهمية هذه النقطة فقد قام معهد المحاسبين الامريكيين بوضع القواعد التى تحكم سلوك المراجعين ـ وهى التى يطلق عليها مبادى آداب المهنة ـ لتؤيد المستويات هذه وتمدنا بالأسس التى يمكننا من وضعها موضع التنفيذ .

# الفصل الثانى
# مستويات المراجعة المتعارف عليها

تختلف مستويات المراجعة عن اجراءات المراجعة ذلك لأن الاخيرة ترتبط بالاعمال التى تؤدى فى حين أن المستويات تتعلق بقياس دقة اداء هـذه الاعمال وبالأهداف الواجب تحقيقها باستخدام الاجراءات المعينة • وترتبط مستويات المراجعة أيضا ـ تمييزا لها عن اجراءات المراجعة ـ ليس فقط بالصفات المهنية للمراجع ولكن أيضا بحكمه على ادائه لفحصه ولتقريره •

ولقد جاء بالكتيب الذى أصدرته جمعية المحاسبين الأمريكية عام ١٩٥٤ أن مستويات المراجعة المتعارف عليها هى :

أولا : مستويات عامة General Standards

وهذه المستويات العامة هى مجموعة من المعايير التى تتعلق بالتكوين الشخصى للقائم بعملية المراجعة وهذه المعايير تتضمن :

١ ـ اتمام عملية الفحص عن طريق اشخاص لديهم التدريب الفنى الملائم والكفاية العملية التى تمكنهم من اداء وظيفتهم كمراجعين٠

٢ ـ ضرورة أن تكون وجهة نظر مستقلة ومحايدة بالنسبة للنواحى المتعلقة بعملية المراجعة •

٣ ـ يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية المناسبة لأداء الفحص ولاعداد التقرير •

## ثانيا : مستويات خاصة بالعمل الميدانى Standards of field work

وهذه المستويات هى مجموعة من المعايير تتعلق بتنفيذ عملية المراجعة وتتضمن :

١- تأدية العمل وفقا لخطة ملائمة وقيام المراجع بالرقابة على اعمال مساعديه .

٢- دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة لتقرير مدى الاعتماد عليها وتحديد نطاق الاختبارات التى تتحدد اجراءات المراجعة طبقا لها .

٣- الحصول على القدر الكافى من أدلة الأثبات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها وذلك لتكون أساس سليم ومعقول لأبداء الرأى فى القوائم المالية موضوع الفحص.

## ثالثا : مستويات اعداد التقرير Standards of Reporting

وهذه المستويات هى مجموعة من المعايير المتعلقة بكيفية اعداد التقرير وتشمل :

١- يجب ان يبين التقرير ما اذا كانت القوائم المالية أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٢- يجب ان يبين التقرير ما اذا كانت هذه المبادئ قد طبقت فى الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها فى الفترة السابقة .

٣ـ تعتبر البيانات الواردة فى القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات طالما لم يشير التقرير الى غير ذلك .

٤ـ يجب أن يحتوى التقرير رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وفى حالة امتناعه عن ابداء رأيه فى أمور معينة تضمين التقرير الأسباب التى أدت الى امتناعه عن ابداء رأيه .

وفى جميع الحالات التى يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية يجب أن يحتوى التقرير على توضيح قاطع لمهمة المراجع ودرجة المسئولية التى يتحملها .

وعند تطبيق المستويات السابقة ـ والتى سوف نشرحها بتفصيل أكبر فى الفصول القادمة يجب أن يكون معلوما لدينا أنها تتشابك مع بعضها البعض وأنه عند التطبيق تتعرض هذه المستويات لعاملى الأهمية النسبية فى العنصر ودرجة احتمال الخطأ وخاصة بالنسبة للمستوى وهو الخاص بمجال العمل .

فبالنسبة لعامل الأهمية النسبية ينبغى أن تتوافر للمراجع الأسس القوية التى تؤيد رأيه فى العناصر والمفردات التى تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وكذلك لتلك التى يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبير . فبالنسبة لمنشأة كبيرة والتى يكون لديها عدد كبير من حسابات العملاء

التى تتعدد وتتكرر معاملاتهم بصورة كبيرة نجد أن درجة احتمال حدوث الخطأ فى هذه الحسابات أكبر من منشأة لديها نفس عدد الحسابات ولكن العمليات فيها غير متكررة • وبالنسبة للمنشآت الصناعية والتجارية نجد أن المخزون يكون من العناصر كبيرة الاهمية ولذلك فانه يتطلب انتباه من جانب المراجع يفوق انتباهه بالنسبة للمخزون فى منشأة منافع عامة ، وكذلك فأن حسابات العملاء سوف تلقى عناية اكبر عن حسابات التأمين المدفوع مقدما •

ان درجة احتمال حدوث الخطأ تتأثر بطبيعة العملية نفسها ، فالعمليات النقدية أكثر حساسية لاحتمال حدوث الخطأ فيها بمقارنتها بالعمليات غير النقدية ويمكن حدوث هذه الاخطاء عن طريق التواطؤ وبدون أن تستغرق زمنا طويلا • والعمليات الخارجية أى العمليات التى يكون لجهات خارج الشركة طرفا فيها تخضع لاستقصاء واحتمال أقل عن العمليات التى تتم داخل الشركة سواء عن طريق الرؤساء أو العاملين • ويمكن القول بأنه كلما كانت الرقابة الداخلية محكمة وفعالة كلما قلت درجت احتمال حدوث الخطأ ولذلك فان الرقابة الداخلية لها أثرها الواضح على تنفيذ عملية الفحص•

# المستويات العامة

يتضح مما سبق أن المستويات العامة هى شخصية فى طبيعتها تتعلق بصفات المراجع وبتكوينه الذاتى وهى تختلف فى ذلك عن تلك المستويات التى ترتبط بالاداء فى مجال العمل وفى اعداد التقرير. وان كانت المستويات العامة هذه تتشابه تطبيقها مع المستويات الاخرى والمستويات العامة كما سبق ذكرها فى الفصل السابق تتضمن :

١ـ اتمام عملية الفحص عن طريق اشخاص لديهم التدريب الفنى الملائم والكفاية العلمية التى تمكنهم من اداء وظيفتهم كمراجعين.

٢ـ ضرورة أن تكون للمراجع وجهة نظر مستقلة ومحايدة بالنسبة للنواحى المتعلقة بعملية المراجعة.

٣ـ يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية المناسبة لاداء الفحص ولأعداد التقرير.

## ١ـ تدريب وكفاية المراجع الخارجى :

بالرغم من أن أى شخص قد يكون لديه الكفاءة فى مجالات عديدة الا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات المراجعة بدون التعلم والخبرة فى مجالها.

وعند قيام المراجع الخارجى باجراء الفحص الذى يمكنه من ابداء رأيه فأنه يجب أن يكون لديه الكفاية اللازمة والمعرفة بالأسس المحاسبية واجراءات

المراجعة وتحقيق هذه الكفاية والمعرفة تبدأ بما وصل اليه من تعليم ثم تمتد الى خبرته التالية ، ويجب أن يجتاز المراجع الخارجي التدريب الملائم لمقابلة متطلبات مهنة المراجعة ، ويتطلب ذلك أن يكون هذا التدريب ملائما في المجال الفني ، كذلك معرفة بالمعلومات العامة . وبالنسبة للمساعد المبتدى Junior Assistance أى الحديث العهد بمهنة المراجعة ـ يجب أن يحصل على خبرته المهنية من شخص أكثر خبرة . فالاختلافات في الممارسة والتطبيق العملي تنشأ عن تفاوت خبرات الاشخاص .

والتعليم الفني والخبرة العملية يكمل كل منها الآخر عند قيام المراجع الخارجي باداء مهمته . ويجب أن يتضمن برنامج تدريب المراجع أحدث التطورات التي تحدث في مجال مهنته ويجب أن يتابع المراجع التطورات المستمرة ويدرس ويطبق التوصيات التي تصدرها الهيئات المهنية المتخصصة في الشئون المحاسبية والخاصة بالمبادى المحاسبية واجراءات المراجعة .

والمراجع الخارجي من خلال عمله اليومي يقابل مجالات واسعة تمكنه من الحكم الموضوعي على القوائم المالية وقد تتكشف له هذه المجالات عن طريق الصدفة البحتة . ونتيجة للتدريب والخبرة التي يكتسبها المراجع في المحاسبة والمراجعة فانه يمكنه ان يدرس بموضوعية ويصل الى حكم

محايد فيما يتعلق بالبيانات المثبته بالدفاتر المحاسبية أو التى اكتشفها عند فحصه وبذلك فان آرائه تمدنا بتأكيد معقول بأن القوائم المالية تمثل تمثيلا صادقا ماتم من وقائع حدثت بالفعل •

٢- حياد المراجع واستقلاله :

والمستوى العام الثانى يتطلب أن يكون المراجع الخارجى محايدا فيجب ألا يحابى العميل الذى يقوم بمراجعة حساباته • ومهما كانت كفاءة المراجع الفنية فانه لا يجب أن ينقصه الحياد اللازم للاعتماد على مايكتشفه • وحياد المراجع هنا ليس كحياد المدعى القانونى بل حياد يلتزم بالنزاهة ليس فقط فيما يتعلق بادارة المشروع أو ملاكه بل أيضا فيما يتعلق بالدائنين وغيرهم الذين قد يعتمدون على تقرير المراجع كما هو الحال بالنسبة للملاك أو الدائنين المحتملين •

ومن المهم للمهنة أن يحتفظ عامة الناس بالثقة فى حياد المراجع الخارجى ، وقد تضار هذه الثقة العامة اذا ظهر دليل على أن الحياد غير متوافر أو لوجود ظروف يعتقد ذوى المصالح انها من المحتمل ان تؤثر على الحياد • ولكى يكون المراجع محايدا يجب أن يكون نزيها فى تفكيره، ولكى نتحقق من حياده يجب أن يكون مستقلا متحررا من أى التزام أو مصلحة قبل عميله أو ادارة المشروع أو ملاكه • فمثلا المراجع الخارجى الذى

يقوم بمراجعة اعمال شركة كان يوما من الايام مديرا لها من المحتمل أن لايقبله عامة الناس كمراجع لهذه الشركة ـ بالرغم من أنه قد يكون نزيها فى رأيه ـ وذلك لاعتقادهم بأنه فى الواقع سيكون مراجعا لمفردات اشترك فى اتخاذها ولو بصورة جزئية • وكذلك فان المراجع الذى لديه مصلحة مالية فى شركة ما قد لايكون محايدا فى التعبير عن رأيه فى القوائم المالية لهذه الشركة • ولذلك فان المراجع الخارجى لايجب أن يكون محايدا فقط بل يجب عليه أيضا ان يتجنب المواقف التى تؤدى الى تشكك الغير خارج المشروع فى حياده •

وقد أرسى معهد المحاسبين الأمريكيين من خلال القواعد الاخلاقية للمهنة مبادئ لحماية افتراض فقدان الحياد ونركز على كلمة افتراض لأن ضرورة توافر الحياد هى أساسية فى المراجع وهى صفة من الصفات الشخصية اللازم توافرها فى المراجع ، ولما كانت هذه المبادئ تدخل ضمن القواعد الاخلاقية للمهنة فان لها قوة القانون المهنى بالنسبة للمراجع الخارجى ، وعليه أن يقوم بعمله فى ضوء هذه المبادئ والقواعد اذا كان عليه أن يحقق درجة مقبولة من الحياد فى ادائه لعمله •

ولضمان حياد المراجع الخارجى واستقلاله عن الادارة فان الشركات تقوم باختياره بواسطة حملة الاسهم أى الملاك •

## ٢ـ العناية المهنية اللازمة لأداء العمل :

ويتطلب المستوى العام الثالث قيام المراجع الخارجى باداء عملـــه بالعناية المهنية اللازمة والتى تستلزم قيام كل شخص يعمل فى تنظيــم المراجع بمراقبة مستويات الاداء المهنى ووضع التقارير عنهـــــــا ٠ وتستلزم ممارسة العناية اللازمة مراجعة انتقادية لكل مستوى مــــــن مستويات الاشراف على العمل الذى يتم ، والأحكام التى يقررهـــــا المساعدين ٠

وقد جاءت الفقرة الاتية فى كتاب Cooly on Torts والتى يستشهد بها رجال القانون لتحديد مميزات العناية اللازمة :

" يتحمل كل شخص يقدم خبرته للغير ضرورة استخدام ما لديه من مهارة فى اداء وظيفته بالعناية اللازمة ٠ وفى الوظائف التى تتطلب مهـــارة من نوع خاص فان من المفهوم أن الشخص الذى يقوم بوظيفه من هـــذه الوظائف يمتلك نفس مستوى المهارة التى يمتلكها الآخرون العاملـــون فى نفس المجال واذا ادعى انه يستطيع أن يقوم بمثل هذه الوظائـــف دون أن تكون لديه المهارة الكافية فان ادعائه هذا يكون لا اساس لـــه ويكون قد ضلل كل شخص يعمل لديه معتمدا فى ذلك على مهنتـــه العامـــة ٠ وليس هناك أى شخص سواء كان يمتلك المهارة الكافيـــة أو لا يمتلكها يمكنه أن يأخذ على عاتقه اداء تلك المهمة باخلاص ونزاهـــة

ولكنه لايتعهد بعدم الوقوع فى الاخطاء وهو مسئول أمام من يعمل لديه عن الاهمال والخيانة وعدم الاخلاص ولكنه ليس مسئولا عن النتائج الناشئة عن أخطاء ليست مقصودة .

ويختص موضوع العناية اللازمة بما يؤديه المراجع الخارجى من مهام وسلامة تأديته لها .

فمثلا العناية اللازمة فيما يتعلق بأوراق العمل تتطلب أن تحتوى على الادلة الكافية لتأييد رأى المراجع وأن يكون هذا الرأى متمشيا مع مستويات المراجعة المتعارف عليها .

كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميدانى :

يبين أول مستوى من مستويات العمل الميدانى أن ضرورة تأدية العمل وفقا لخطة ملائمة وفى حالة وجود مساعدين فيجب على المراجع أن يشرف عليهم .

ولقد سبق مناقشة بعض مظاهر مسئولية المراجع الخارجى فى الاشراف على مساعديه ولذلك فاننا فى هذا الفصل سنتناول تخطيط وتوقيت اجراءات العمل الميدانى .

١ ـ توقيت تعيين المراجع الخارجى :

ان لتعيين المراجع الخارجى فى وقت مبكر مزايا عديدة بالنسبة للمراجع نفسه ولعميله . فهو يمكن المراجع من تخطيط عمله بيسر وكذلك يمكنه من تحديد المدى الذى يستطيع أن يعمل خلاله قبل تاريخ الميزانية . وبالنسبة للعميل فانه سيضمن قيام المراجع باداء فحصه بطريقة اكثر كفاية وفى وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية . ويسمح التعيين المبكر أيضا بدراسة المشاكل المحاسبية التى تؤثر على القوائم المالية . وبذلك يمكن تعديل الاجراءات المحاسبية التى يرى المراجع تعديلها قبل نهاية السنة المالية . ويساعد التعيين المبكر أيضا على وضع الخطة السليمة للرقابة على المخزون السلعى ، كما يسمح انتشار العمل على مدار السنة بتحديد سليم لاختصاصات المساعدين ممايترتب

عليه تخفيض العمل الاضافى الى حده الادنى وبالتالى الى رفع الروح المعنوية للمساعدين ٠

٢ ـ توقيت القيام بالمراجعة :

يمكن اداء العديد من اختبارات المراجعة فى أى وقت ـ تقريبا ـ أثناء العام ٠ ومن خلال الفحص الدورى الذى يقوم به المراجع يمكنه عمل اختبارات لسجلات العميل واجراءات القيد بها لاكتشاف مدى تمثيلها للواقع ومدى امكان الاعتماد عليها ٠ كما تساعد هذه الاختبارات فى تحديد اجراءات المراجعة التى تمكنه من القيام بفحصه ٠ ومن المتعارف عليه عمليا ضرورة قيام المراجع بتنفيذ جزء كبير من فحصه فى فترات دورية ٠ وعندما يتم فحص جزء هام خلال السنة وتثبت فاعلية الرقابة الداخلية تصبح اجراءات المراجعة فى نهاية السنة تتكون بصفة رئيسية من مقارنات لأرصدة آخر السنة بمثيلاتها فى السنوات السابقة ومراجعة وبحث العمليات غير العادية والتغيرات الهامة ٠ الا أنه يجب على المراجع أن يتأكد من أن اجراءات الرقابة الداخلية لازالت فعالة فى نهاية السنة ٠ ولايعنى ذلك قيامه باعادة اختبار السجلات والعمليات ما لم يكتشف تغيير الظروف بصورة ملحوظة ٠ وتعد اختبارات المراجعة ملائمة بصورة خاصة عند فحص الحسابات التى تمثل عدد كبير من العمليات أما بالنسبة للحسابات التى تمثل عدد صغير نسبيا من العمليات فان الاهتمام ينصب على التحقق من أرصدتها ٠

٣ــ توقيت اجراءات المراجعة ونظام تنفيذها :

يتضمن المستوى الأول من مستويات العمل الميدانى ضرورة توقيت اجراءات المراجعة ووضع النظام الملائم لتنفيذها .

ونعنى بتوقيت اجراءات المراجعة اختيار الوقت المناسب للقيام بها فقد يستلزم الامر مثلا القيام بمراجعة النقدية الموجودة بالخزينة وبالبنوك وبفروع الشركة فى وقت واحد ، كما قد يستلزم الأمر ايضا عنصر المفاجأة ووضع نظام للمراجعة الرقابية على الأصول سهلة التداول . وكل هذه الامور يمكن أن تتم عن طريق الرقابة الداخلية الفعالة .

وتظهر الحاجة الى وضع نظام سليم لاجراءات المراجعة بوضوح بالنسبة لاجراءات المراجعة على المخزون مثلا . ولذلك فان مراجعة الاجراءات التى تضعها الادارة لاتمام عملية جرد المخزون تعد من الأمور المهمة للمراجع . وبالنسبة للاوراق المالية التى تكون ذات قيمة كبيرة فان وضع نظام سليم لمراجعتها يعد أمرا هاما وذلك لضمان المحافظة عليها ومعرفة القدر الذى ينبغى الاحتفاظ أو عدم الاحتفاظ به .

٤ــ تعيين المراجع قرب أو بعد انتهاء السنة المالية :

وبالرغم من أفضلية التعيين المبكر فان المراجع الخارجى قد يقبل التعاقد قرب أو بعد انتهاء السنة المالية ، وفى هذه الحالة يجب على المراجع قبول هذا التعاقد ــ التأكد من أن الظروف ستسمح له بالقيام بالفحص الذى يمكنه من ابداء رأيه .

٥ ـ فحص القوائم المالية الدوريـــة:

الى جانب فحص القوائم المالية السنوية فان المراجع يقوم بفحـــص القوائم المالية الدورية وتطبق عليها نفس مستويات المراجعة المتعارف عليها . وقد تنشأ صعوبات عند اجراء الفحص للاطار العام فى مواعيد دورية وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها باستثناء مراجعـــــة المخزون وارسال مصادقات للعملاء فمثل هذه العمليات لاتتكـــــرر فى كل فترة دورية .

ويجب على المراجع فحص ودراسة ما اذا كانت الظروف تمكنــــه من ابداء رأيه فى القوائم المالية الدورية .

وقد تستلزم الظروف فى بعض الحالات القيام بمراجعة المخـــــزون وارسال مصادقات للعملاء على فترات دورية خلال السنة .

اجراء المراجعة Auditing Procedures

لايجب خلط معايير المراجعة باجراءاتها، فمعايير المراجعة هـــــى المبادىء الأساسية التى تحكم طبيعة وامتداد التحقق الـــــلازم فى كل فحص . أما اجراءات المراجعة فهى تمثل الخطوات التفصيلية التى تكون وظيفة الفحص.

وكمثل لاجراءات المراجعة جرد وعد أصول المشروع مثل النقديـــة او الاستثمارات او اوراق القبض.

ولأبراز التفرقة بين معايير المراجعة واجراءاتها تأخذ المخزون السلعى كمثل فى هذه الحالة فأحد معايير أداء العمل الميدانى هو " الحصول على اثباتات كافية ومقنعة ، لتصبح اساسا مناسبا لتكوين الرأى عن التقارير المالية تحت الفحص • وبتطبيق هذا المعيار على المخزون السلعى :

فان هذا المعيار للاداء يتطلب اثباتا لكميات واسعار المخزون السلعى ، وعلى هذا فان المراجع يجب أن يقتنع بأن المخزون قد سعر تسعيرا مناسبا • وحتى يحقق هذا المعيار من الأداء فان المراجع يستخدم الاجراءات التالية :

أ ـ مقارنة الأسعار المستخدمة لتسعير المخزون مع الاسعار الواردة فى فواتير الشراء •

ب ـ أن يستفسر عن أسعار السوق الحالية •

حـ ـ أن يتحقق من النواحى الحسابية لقوائم جرد المخزون •

وهذه الخطوات الثلاث هى اجراءات المراجعة •

وقرار فحص فواتير الشراء وعددها ومدى المقارنة مع أسعار السوق الحالية يتطلب الحكم الشخصى من جانب المراجع • ولما كان اتخاذ قرار فى هذا الشأن من واقع الاقتناع والكفاية والاستيفاء هو مسألة موضوعية تتحدد فى كل حالة حسب ظروفها • فان الطريقة الوحيدة لبلوغ مستوى الجودة المطلوبة هو اتخاذ القرار فى شكل ماقد يراه المراجعون الآخرون اذا وضعوا أمام نفس الظروف والحقائق •

ولن يستطاع وضع معيار واحد لاجراءات الفحص حيث أن طبيعـــة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظـــــــروف الأخرى تختلف من مراجع الى آخر مما تعلى على المراجع الاجـــراءات التي تستخدم فى كل حالة الا ان معايير المراجعة تختلف فى هـــذا حيث يجب أن لاتتغير من حالة فحص الى حالة فحص اخرى حيـــث ان تصبح المعايير عامة • أما الاجراءات فتتغير لتلائم كل ظرف •

## القواعد المحاسبية المتعارف عليها

Generally Accounting Principles

أن المحاسبة هى اسم معنوى أو لفظ مجرد يعتمد فى تحديد معالمه وحدوده وأهميته على العمليات المحاسبية فى جميع الوحدات الاقتصاديـة التى تقوم بنشاط على المستوى القومى والمستوى الفردى للمشروعات • ومـن استقصاء وجمع البيانات وتحليلها ومن الخبرة المحاسبية فى التطبيـــــق تمكن رجال المحاسبة من دراسة معالم هذه العمليات ووضع أساس علمـــى للمحاسبة • ووضعت هذه التفسيرات والتطبيقات كأساس لترشيد المهنيين فى خبرتهم العملية وكخطوة لمزيد من البحث للباحثين فى تطوير علـــم المحاسبة وتقدمه •

فالمحاسبة اذن تقوم على أساسين أحدهما عملى والآخـــــــــر علمـــــى •

# أولا: الناحية العملية للمحاسبة

أن العناصر الأساسية للناحية العملية للمحاسبة يمكن حصرها فى التالى:

١- الاصطلاحات المحاسبية Accounting Terms

تمكن المحاسبون من تحديد مفاهيم خاصة معروفة ومقبولة ومعترف بها بينهم • فاصطلاحات مثل الأصل والاهلاك والمخصص والاحتياطى أصبحت معروفة ومقبولة لجميع المحاسبين وبالتالى لغة مفهومة بينهم• ومن هذه المصطلحات أمكن دراسة مفهومها ومحتوياتها وعلاقتها بالمصطلحات الأخرى •

٢- القواعد والطرق والأساليب المحاسبية :

ومن واقع الخبرة العملية وبالمحاولة والاختيار وضعت قواعد وطرق واجراءات استخدمت وثبت فائدتها فى وظائف المحاسبة •

فالقاعدة Rule هى مرشد العمل وتبدأ فى صورة تعليمات للارشاد فى العمل ثم تصبح أمرا عاما تم الاتفاق عليه وعلى اتباعه فى صورة قاعدة يسترشد بها فى مجال العمليات المحاسبية • ومن أمثلة هذه القواعد : قاعدة تكوين مخصصات للاعباء التى يحتمل دفعها فى المدة التالية وقاعدة الاهلاك كأساس لتحميل جانب من المصروف الرأسمالى للاصل الذى تم استخدامه فى خلال الفترة وفى العمليات الانتاجية •

أما الطريقة Method فهى الوسيلة التى يمكن اختيارها أو اتباعها فى القيام بعمل معين أو لتحقيق غرض أو هدف محدد ، أى وضع القاعدة فى مجال التنفيذ ومن امثلة ذلك اختيار الطريقة لتسعير المخزون السلعى •

أما الأجراء procedure فهو مجموعة الخطوات اللازمة لتحقيق هدف معين كما سبق الكلام عليه فى الصفحات السابقة ٠

أما الأسلوب Technique فيختص بكيفية تطبيق الاجراءات المحاسبية نفسها فقد يكون أسلوب التأكد من صحة رقم التكلفة الأصلية للاصل سليما أو غير سليم أو قد يكون اسلوب تقدير العمر الانتاجى للاصل صحيحا أو خاطئا ، كذلك المهارة فى العمليات الحسابية وفى استخدام الادوات الكتابية كالمعادلات الرياضية او بحوث العمليات كل هذه تعتبر اساليبا هامة فى هذا المجال ٠

والقاعدة والطريقة والاجراء والاسلوب فى المحاسبة ذات علاقة وثيقة لأنها جميعا تلتف حول عملية واحدة من عمليات المحاسبة وتربطها هذه الأدوات ببعضها البعض على أساس تتابعها

٣ـ النظام المحاسبى :

ويقصد به كيفية المحاسبة عن الاحداث المالية للمشروع ويتطلب هذا المعرفة بالعنصرين التاليين :

١ـ الاعراف Conventions ٢ـ المعايير Standards

## أولا : الاعراف

هى مجموعة التقاليد أو العادات المرعية والمألوفة للمحاسبين والتى تم الاتفاق عليها فى المحاسبة العملية ٠ فمثلا وضع الأصول فى الجانب

الأيمن من الميزانية ووضع الخصوم فى الجانب الايسر يعتبر عرفا محاسبيا فى اعداد الميزانية . والاعراف الآتية نذكرها على سبيل المثال :

أ ـ عرف الاحتياط والحذر Conservatism

أى أن المحاسب يراعى الحذر فى العمليات المحاسبية واستخراج النتائج فيحتاط للخسائر قبل وقوعها ولا يأخذ فى الحسبان أرباحا لم تتحقق . فتقويم المخزون السلعى بسعر التكلفة أو السوق ايهما أقل ، يرعى فيه عرف الحذر والاحتياط ، وتكوين مخصصات لخسائر متوقعة أيضا عرف للاحتياط والحذر .

ب ـ عرف الثبات Consistency

يجب أن يراعي المحاسب الثبات فى استعمال القواعد المحاسبية من سنة الى اخرى حتى تكون المقارنات بين نتائج الأعمال والمراكز المالية للمشروع على مدار عدد من السنين مبنية على أساس واحد سليم . فاذا استخدمت طريقة القسط الثابت فى احتساب الاهلاك على اساس القيمة التاريخية للاصل فيجب الثبات على هذه الطريقة . وكذلك لو استخدمت طريقة تسعير المخزون على اساس الوارد أولا الصادر اولا فيجب استخدامها بصورة مستمرة حتى لا تختلف نتائج الاعمال من سنة الى أخرى ولا يتغير اظهار المركز المالى للمشروع .

جـ ـ عرف الافصاح Disclosure

يجب الافصاح فى التقارير عن أى تغير يحدث فى استخدام القواعد

المحاسبية اذا كان هذا التغير ذا أثر من نتيجة الأعمال والمركز المالي للمشروع، كتغيير حساب الاهلاك من القسط الثابت الى القسط المتناقص أو تغيير طريقة احتساب تسعير المخزون السلعى من سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل الى سعر التكلفة فقط.

## ثانيا: المعايير المحاسبية

فهى أسس لغرض القياس أو المقارنة أو التصرف أو السلوك. ويتم وضع هذه المعايير عن طريق سلطة ( كجمعيات مهنية ) أو عادة أو موافقة عامة كأساس أو كنموذج لما يجب أن يحتذى به سلوك أو اجراء أو عمل معين حيث أن الاحتذاء به يعتبر عملا سليما مناسبا للأداء.

ومن المعايير مايلى :

أ - معيار الموضوعية Objectivity

أى لن يكون هناك مجال للحكم الشخصى عند اداء العمليات المحاسبية وأن لايترك للحكم الشخصى أى مجال سواء عند اجراء العمليات المحاسبية بقصد استخلاص النتائج أو عند استخدام هذه النتائج والبيانات فى اتخاذ القرارات داخل المشروع أو خارجه.

ومن أمثلة الموضوعية تسجيل قيمة العمليات المالية على اساس التكلفة الفعلية وقت حدوثها. أما اذا سجلت على اساس القيمة الاحلالية أو الحالية لاستخداما ت المستقبل أو التفاضلية أو تكلفة الفرصة البديلة فان هذه كلها ليست موضوعية انما يدخل فيها التحيز الشخصى.

ب ـ معيار القابلية للتطبيق Feasibility

أى قابلية القواعد للتطبيق بدون تكاليف كبيرة وقابليتها للتطبيق العملى أن تكلفة الاستبدال هى التى يجب تسجيلها دفتريا يعتبر معيارا غير قابـل للتطبيق حيث يصعب تحديد تكلفة الاستبدال بطريقة موضوعية ليس فيهـا عنصر تحيـز .

ج ـ معيار الاستفادة Usefulness

أن البيانات المحاسبية يجب أن تكون ذات معنى وفائدة تساعد مـن يرغب من تكوين صورة عن أعمال المشروع وأن يكون بصورة سليمة . كما تعكـس ادارة المشروع من اتخاذ قرارات ورسم سياسات على أساس متين .

د ـ معيار الانصاف Fairness

ويقصد بمعيار الانصاف أن تكون بيانات وقوائم وتقارير المحاسبة منصفـة لجميع المهتمين والمرتبطين بالمشروع سواء فى داخله أو خارجه .

# ثالثا : الناحية العلمية للمحاسبة

وهذه تبنى على ثلاثة مجموعات من الادوات العلمية هى مجموعة المفاهيم ومجموعة الافتراضات ومجموعة المبادىء .

١ ـ فالمفهوم Concept هو عبارة عن فكرة ذهنية مترجمة او معبر عنها فـى صورة لفظ فلفظ النقود يعتبر مفهوما لأنه يحمل فى طياته فكرة ذهنية هـى النقود مترجمة فى كلمة لغوية مكتوبة كذلك لفظ القيمة يعتبر مفهوما .

والمحاسبة مليئة بالمفاهيم التى تعتبر أساس علم ونظرية المحاسبة · فكل لفظ متعارف عليه ومقبول فى المحاسبة يعتبر مفهوما والمفاهيم هى أساس بنـاء الافتراضات ·

٢ـ الافتراض Postulate

والافتراض هو عبارة عن مفهومين أو اكثر تربطهما علاقة معينة تضفـى على هذه المفاهيم معنى منطقيا يستفيد منه القارئ أو الباحث لتحقيـق غرض معين فالنقود تقيس القيم هى افتراض لأن النقود مفهوم وبينهما علاقـة هى القياس وتتوقف درجة الاستفادة هنا على مدى صحة هذا الافتراض ومن أمثلة الافتراضات :

أ ـ الوحدة النقدية تعتبر أداة قياس الأحداث المالية لنشاط المشروع·
ب ـ الوحدة المحاسبية هى محور العمليات المحاسبية ·
حـ ـ العمليات المحاسبية يتم القيام بها على اعتبار أن الوحدة المحاسبيـة مستمرة فى أعمالها ·
د ـ القيد المزدوج أساس القياس المحاسبى ·
هـ ـ كل مدة مالية تحمل بنصيبها من المصروفات والايرادات ·
و ـ الايرادات تتحقق باتمام عمليات البيع ·

٣ـ المبادئ المحاسبية Accounting Principles

أن مفهوم المبدأ فى علم المحاسبة يختلف عنه فى العلوم الطبيعية ، فمفهوم المبدأ فى العلوم الطبيعية هو قانون طبيعى تم التوصل اليه عن طريق التجارب

المعطية . أما المبدأ من الناحية المحاسبية فهو اساس عام يتم استخدامه فى الخبرة العملية وتم قبوله بصورة عامة على أســــاس أن المبادئ أصول أو أسس سليمة تؤدى الى تحقيق الأغــــراض المطلوبــــــة .

# الفصل الثالث
# الأخطاء

تهدف المراجعة كعلم وفن الى التحقق من امكان اعتماد اصحاب الشأن أو عدم اعتمادهم على التقارير المالية وما يؤيدها من مستندات وسجلات خاصة بالمشروع . أى أن الغرض الاساسى للمراجعة يهدف الى اظهار نتائج المشروع بصورة سليمة وصحيحة وابراز المركز المالى السليم للمشروع تحت الفحص .

فالمشروع سواء صناعى أو تجارى أو زراعى أو خدمات يمتلك أصولا ذات طبيعة ثابتة أو متداولة للمساعدة فى مباشرة النشاط، كما انه من خلال معاملات المشروع تنشأ التزامات للغير . كما يقوم بصرف مصروفات فى سبيل الخدمات التى تقدم اليه وتحقيق ايرادات عن طريق بيع السلعة أو الخدمة مع توقع الحصول فى النهاية على صافى دخل مناسب . ومن خلال هذا النشاط فان مراجعة المشروع تهدف الى التحقق من :

١ ـ أن جميع الأصول التى امتلكها المشروع قد قيدت فى السجلات بقيمة حقيقية ومناسبة وفى هذا السبيل يكون على المراجع ان يتحقق من :

أ ـ أن قيمة الاصول قد قدرت بما يتمشى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها وأن التقدير سليم وفى حدود النوع والكمية التى استلمها المشروع فعلا فى مقابل القيمة التى تنازل عنها .

ب ـ أن الأصول الثابتة الموجودة بالمشروع قد سجلت تسجيلا سليما فى السجلات وأن اهلاكها الفعلى قد احتسب عليها ٠

حـ ـ أن الخدمات والأصول اللازمة لتشغيل المشروع قد استلمت واستفيد بها وقيدت بقيم صحيحة ومناسبة ٠

٢ ـ أن الأصول التى فارقت المشروع والالتزامات التى تكونت أثناء مباشرة النشاط قد تم تسجيلها بصورة صحيحة فى السجلات ٠

٣ ـ أن الاصول التى خرجت من المشروع بغرض البيع ( سواء فى صورة سلع أو خدمات ) كما أن الالتزامات التى تكونت من ممارسة المشروع لنشاطه قد ادت الى زيادة مناسبة فى بعض الأصول أو نقص فى بعض الالتزامات ٠

٤ ـ أن الاصول المشتراه والمملوكة قد استخدمت أكفأ استخدام فى المشروع ٠ ومن خلال هذا يظهر بوضوح أن الغرض الأساسى للمراجعة هو ابداء الرأى فى سلامة وصحة التقارير المالية الا انه بجانب ذلك وحتى يتحقق الغرض الاساسى للمراجعة يجب ان يقوم المراجع بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أخطاء ٠ فالمحاسبة تهدف الى جمع وابراز وتحليل البيانات المالية عن المشروع ٠ وقد تكون البيانات المحاسبية خاطئة لسبب أو لآخر ٠ وعلى هذا فان ادارة المشروع ليس لديها وسيلة فعالة لتقرير ما اذا كانت البيانات المقدمة لها يمكن

الاعتماد عليها أو لايمكن الاستناد اليها . الا ان البيانات التي تتم مراجعتها تفيد الادارة في ذلك الشأن اذ تعطيها الطمأنينة عند اتخاذها قرارات مبنية على هذه البيانات المستخرجة من سجلات المشروع. وقرارات الادارة أثناء ممارسة عملها عديدة ـ قد تكون متعلقة بالتشغيل اليومي للمشروع أو بسياسة قصيرة الأمد أو طويلة الأجل . كقرارات التوقف أو التوسع في الانتاج أو منح مكافآت اضافية أو التوصية بصرف أرباح ـ وبجانب ذلك فان التقارير المالية ذات اهمية لأطراف ثالثة مثل الدولة ، والبنوك والدائنون الخ . .

وحتى تبعث الطمأنينة في نفوس هؤلاء يستلزم أن تكون هذه التقارير مذيلة بتوقيع مراجع مهني مسئول .

والبيانات المحاسبية معرضة للخطأ ، حيث أنه أثناء اجراءات القيد والتسجيل والتحليل والتجميع والتصنيف والاختصار تمر في أيدى عدد من الموظفين . وبالرغم من انتشار الآلات المحاسبية الا أن هذا قد يقلل من الخطأ وانما لايمنعه . فهناك أخطاء السهو والأخطاء الارتكابية قد ترتكب أثناء العمليات اليومية . كما أن هناك أخطاء من نوع آخر فالبيانات المحاسبية يحصل عليها بتوجيه ادارة المشروع ورقابته وهذا التوجيه والرقابة واستعمال السلطة قد يؤدى الى حدوث مايسمى بالاخطاء العمدية حيث ترتبط هذه الاخطاء بمكاسب شخصية للافراد على حساب مصلحة المنشأة .

ويمكن تجميع الأخطاء في مايلى :

١- جهل كتبة ادارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتصنيف المحاسبى السليم ٠

٢- الاهمال أثناء القيام بالاجراءات المحاسبية ٠

٣- الرغبة في اخفاء أثر التلاعب والاختلاس والعجز بارتكاب أخطاء٠

٤- ميل الادارة الى غسير العمليات وطريقة عرض التقارير المالية بصورة توافق هواها ٠

٥- الرغبة المستمرة فى تخفيض الضرائب الى أقصى حد ممكن ٠

والحل الواضح لاكتشاف وملافاة هذه الأخطاء هو أن تعرض البيانات المحاسبية المعدة داخل المشروع على طرف مستقل ومحايد يمكن الاعتماد عليه وأن تحمل هذه التقارير موافقته ولهذا ظهرت مهنة المراجعة لتأخذ على عاتقها هذه المهمة وهى فحص وابداء الرأى فى ثقة وامكان الاعتماد على الحسابات المقدمة ٠

وفى هذا المجال هناك فريقين مستقلين فى ميدان المراجعة ، المراجعة الداخلية ويقوم بها فريق من موظفى المنشأة يقومون بفحص كافة العمليات بناء على توجيهات داخلية من المشروع لبعث الطمأنينة فى ادارة المشروع بأن الادارة المالية تقوم بوظيفتها بطريقة سليمة وأن تقاريرها دقيقة أما المراجعة الخارجية فيقوم بها مراجع أو أكثر مستقل عن المشروع للفحص والتحقق من سجلات المشروع والاستفسار عن جميع عملياتها ثم التقرير

فى صورة ابداء رأى مهنى عما اذا كانت التقارير التى فحصت تعطى صورة حقيقية عن نشاط المشروع وتمثل المركز المالى له . أى أن عمل المراجعة الخارجية هو الرقابة على أعمال الادارة المالية وعلى أثر القرارات الادارية على المشروع .

من هذا العرض يتبين بصورة واضحة أن للمراجعة غرض عام وهو فحص المستندات والسجلات والحسابات فحصا مستنديا للحكم بأنها تشمل الواقع وأن التقارير المستخرجة فى ضوء البيانات المحاسبية المقيدة فى خلال الفترة موضوع الفحص قد أعدت اعدادا صحيحا وممثلا للواقع . وعلى المراجع أن يدلى برأيه المهنى بعد أن يتحقق من أن التقارير المالية تظهر النتيجة السليمة للاعمال والمركز المالى الحقيقى للمشروع .

وبجانب الغرض العام فان المراجع فى اثناء مراجعته يحقق أغراضا فرعية تتمثل فى التالى :

١ـ منع أو التقليل من الاخطاء والغش والاختلاس ، حيث أن وجود شخص خارجى يقوم بمراجعة النواحى المالية له أثر نفسى بين موظفى المشروع حيث أن وجوده يجعل القائمون على النواحى المالية حذرين من الوقوع فى الخطأ كما أن علمهم بوجود هذا المراجع يعتبر صمام أمن فى عدم حدوث اختلاسات أو تلاعب أو سرقة .

٢ـ اكتشاف الوسائل غير السليمة فى التسجيل الدفترى ( كالاختلاسات والتزوير ) فى حدود مايظهر له من مراجعته الدقيقة للسجلات والبيانات المحاسبية ومايصل اليه من معلومات بسبب الاستفسار .

ولا يقصد من هذا ان المراجع يقوم بوظيفة رجل المباحث Detective أى أن عليه أن يكتشف كل الأخطاء والاختلاسات وأنواع الغش التى ترتكب بالدفاتر أو التى تنشأ من المعاملات تاركا الغرض الرئيسى للمراجعة . لأن معنى هذا انه يجب ان يتحقق وراء كل عملية وأن يتفرغ لها تفرغا كاملا . فى حين ان المراجع يعتبر شخصا خارجيا يفترض حسن النية أولا وعليه أن يفحص نظام الرقابة الداخلية واذا تكشفت له أخطاء ترتب عليها أعمال غير سليمة فانه يوسع من نطاق اختباراته . أما اذا لم يكن هناك مايثير شكه وقام بعمله بدون تقصير فان أنواع الأخطاء المخفاه والتى لاتظهر للرجل العادى لايقع على المراجع مسئولية التوفيق فى اكتشافها .

٣ـ اكتشاف الأخطاء الكتابية والارتكابية .

## أنواع الأخطاء

يوجد احتمال وقوع الخطأ فى أى نظام محاسبى ، ومالم يكن لدى المراجع فهم سليم لطبيعة وتأثير الأخطاء المختلفة فان من المحتمل ان تمر عليه بدون أن يلحظها أو بدون أن يعترف بتأثيرها ويمكن تقسيم

الأخطاء بطرق متنوعة ميرأته لكى يتعرف على طبيعة الأخطاء الأساسية فان التقسيم الآتى يفيدنا فى معرفة طبيعة الخطأ . والخطأ هنا مستعمل فى معناه الواسع فهو لا يعنى الخطأ المادى فقط بل عجز السجلات فى أن تفصح عما حدث فعلا .

# أولا: أخطاء تكشفها أدوات المحاسبة

أن طبيعة نظرية القيد المزدوج تؤدى الى اكتشاف بعض الأخطاء بطريقة تلقائية فمثلا اذا قيدت عملية فى دفتر اليومية ورحل جانب منها الى حساب بدفتر الاستاذ ولم يرحل الجانب الآخر فان هذا الخطأ سوف يكشفه ميزان المراجعة كما أن الجمع الخطأ من خانات الدفتر النقدية يؤدى الى خطأ فى الرصيد وهذا الخطأ يظهره ميزان المراجعة .

واستعمال حسابات المراقبة مع دفاتر الاستاذ المساعدة يساعد ايضا فى اكتشاف بعض الأخطاء . فاذا كانت المبيعات تقيد فى دفتر يومية خاص بها وترحل اجمالا الى حساب اجمالى المدينين وبالتفصيل الى حسابات المدينين فان أى خطأ فى الترحيل الى الدفاتر المساعدة أو فى جمع المبيعات عن الفترة يؤدى الى عدم تساوى مجموع أرصدة حسابات المدينين مع رصيد حساب اجمالى المدينين .

وبالمثل فان عدم ترحيل مفردة من مفردات المبالغ المستلمة من العملاء الى حساب العميل أو عدم ترحيل المجموع الصحيح للمبالغ المستلمة من

العملاء أو حساب اجمالى العملاء يؤدى الى عدم تساوى مجموع أرصدة العملاء مع رصيد اجمالى العملاء .

وهناك وسائل اخرى للتحقق من صحة التقييد وهذه الوسائل تكشف عن بعض الاخطاء التى تكون قد ارتكبت فى خلال الفترة . فمثلا اعداد مذكرة تسوية البنك تساعد على اكتشاف اخطاء ارتكبت : مثل تقييد مبالغ خاطئة لشيكات صرفها البنك قبل تاريخ التسوية او عدم تثبيت شيك صرفه البنك أو عدم تقييد متحصلات ارسلت للبنك لتحصيلها .

كذلك فان ارسال كشوف الحسابات الشهرية للعملاء يساعد على اكتشاف الاخطاء التى نكتشف لو لم تتبع المنشأة هذه الطريقة فمثلا قد تستلم المنشأة مبلغا من احد العملاء ويقيد خطأ لحساب عميل آخر وبالرغم من هذا الخطأ فان مجموع ارصدة العملاء تظل متساوية مع رصيد حساب اجمالى العملاء اما اذا ارسلت المنشأة كشوفات الحسابات الشهرية للعملاء فان الذى سيحدث ان العميل الذى دفع المبلغ او العميل الآخر الذى لم يدفعه يتصل أحدهما أوكلاهما بالمنشأة لتصحيح الخطأ .

ويتبين من هذا ان بعض الاخطاء ستظهر بطريقة تلقائية عن طريق طريقة القيد المزدوج والوسائل الاخرى التى تتبعها المنشأة للتحقق من صحة التقييد . غير ان هناك اخطاء اخرى لايسهل اكتشافها باحدى هذه الوسائل : فمثلا اذا كان من الواجب تحميل مصروف معين الى

مصاريف انتقال وكلاء البيع ولكنه رحل بطريق الخطأ الى حساب الاعلان فان احتمال اكتشاف هذا الخطأ عن طريق الوسائل المحاسبية العادية يكون بعيدا • وكذلك اذا حملت مصاريف تصليح الآلات لحساب الأصل الثابت بدلا من حساب مصاريف تصليح الآلات أى أن المصروف الايرادى جعل رأسمالى ، أو اذا لم يحسب الاستهلاك حسابا صحيحا ، فانه ليس هناك فى النظام المحاسبى مايكشف خطأ الاحتساب وقد تظل هذه الاخطاء مختفية الا اذا اتخذت اجراءات للكشف عنها •

## ثانيا : أخطاء عمدية وغير عمدية

معنى هذه الاخطاء واضح فالخطأ غير المتعمد هو الذى ارتكب بدون سابق اصرار بغض النظر عن كيفية ارتكابه ، أما الخطأ العمدى فهو الذى ارتكب بسابق اصرار أى أن هناك نية الغش أو على أقل تقدير أخفاء الحقيقة • وهذه الأخطاء الاخيرة أكثر خطورة من الأول لما يصاحبها من نية فى أخفاء الحقيقة وماتمليه من عدم الامانة •

وهناك أمثلة كثيرة للاخطاء العمدية تتراوح من جهود فى سبيل أخفاء جهل الشخص أو عدم كفائته الى تغطية سرقات صغيرة فى النقدية أو البضاعة والى غش وتقديم تقارير مالية غير حقيقية •

فمثلا قد يرتكب الموظف الذى يقيد بدفتر الاستاذ العام خطأ متعمدا فى محاولته موازنة ميزان المراجعة • أو قد يقوم أمين خزينة المصاريف النثرية بتزوير مستندات الصرف ليغطى اختلاساته • أو قد يكون الخطأ المتعمد فى زيادة كمية المخزون للتأثير على أرباح المنشأة أو فى الترتيب الخاطئ ، والمتعمد لأصول وخصوم الميزانية العمومية لغرض تحسين المركز المالى الجارى للمنشأة حتى تستطيع الاقتراض • وفى العادة فان الاخطاء العمدية أصعب فى الاكتشاف من الاخطاء غير المتعمدة والمراجع الذى لاتكون عنده معرفة قوية بوسائل الاخطاء المتعمدة وامكان وضع يده على الثغرات فى الرقابة الداخلية ينقصه جانب هام فى مهمة المراجعة •

واكتشاف مثل هذه الاخطاء مرتبط بقوة أو ضعف الرقابة الداخلية بسهولة أو صعوبة امكان التواطؤ بين الموظفين • وعلى المراجع أن يتحرى نقط الضعف فى الرقابة الداخلية وأن يلفت نظر ادارة المنشأة الى الثغرات الموجودة فى النظام ووسائل علاجها •

## أمثلة الخطأ المتعمد

١- عدم اثبات مبيعات نقدية واختلاس مبالغها وتغطية الاختلاس بالتلاعب بدفتر الصندوق اذا كان يقوم نفس الشخص بالبيع واستلام النقدية والتقييد بدفتر الصندوق •

٢ــ اثبات دخول البضاعة فى دفاتر المخزون دون أن تدخل البضاعة فعلا ٠

٣ــ استلام دفعات من العملاء وعدم تقييدها ٠

٤ــ ادراج أسماء وهمية فى كشوفات أجور العمال واختلاس قيمة الأجور المحددة لهم ٠

وهناك أخطاء أخرى متعمدة لاخفاء المركز المالى للمنشأة مثل :

أ ــ تضخيم الأرباح للتلاعب بالأسهم فى سوق الاوراق المالية وايهام المساهمين بحسن ادارة المشروع وزيادة نصيب اعضاء مجلس الادارة فى الربح ٠

ب ــ تخفيض الأرباح للتلاعب بالأسهم ومحاولة التهرب الضريبى ٠

حـ ــ عدم اظهار الأصول والخصوم بقيمتها الحقيقية فى تقرير المركز المالى :

## ثالثا: أخطاء تخفى وأخطاء لاتخفى

قد يتبادر الى الذهن لأول وهله أن الأخطاء المتعمدة هى أخطاء يمكن اخفائها الا أن هذا ليس الحال باستمرار ٠ فمثلا قد يسحب موظف شيكا على بنك المنشأة ويستعمل المبلغ لأغراضه الشخصية ويحمل قيمة الشيك لحساب أى مصروف وهو يعمل هذا بدون خفاء لأنه متأكد من أن الشيك لن يكشف نظرا لأن الحسابات لاتفحص ٠ أو أن يختلس

مبلغا نقديا ويقيد المبلغ ولايحاول أن يبذل أى محاولة لاخفاء العجز لأنه هو الذى يقوم باجراء التسوية . أى أن الشخص فى هذه الأحوال لايخفى الخطأ لأنه يشعر أنه ليس من الضرورى اخفاءه أو انه لايستطيع أن يخفيه بطريقة فعالة .

ومن ناحية أخرى هناك فرص ناجحة لاخفاء العجز واظهار مبالغ مختلفة فى صورة مشروعة . وتختلف هذه الفرص من منشأة لأخرى تبعا للنظم الموضوعة ويستدعى اكتشافها أن يمارس المراجع خيالا واسعا .

والأمثلة الآتية توضح ماسبق :

لنفرض أن موظفا قام بتحصيل مبالغ من عملاء على الحساب وقام باختلاسها وأن الموظف الذى قام بهذه العملية يعلم أن يجب ان ترحل المبالغ المتحصلة الى حسابات العملاء بواسطة كاتب دفتر استاذ العملاء والا ستنهال على المنشأة الشكاوى من العملاء عندما يتسلمون كشف الحساب الشهرى ويكتشفون الخطأ ومع الافتراض أنه يستطيع أن يصل الى الدفاتر المختلفة وأن يقيد فيها فأمامه الاحتمالات الآتيه لتصحيح الوضع :

أ ـ اذا كان يعد مذكرة تسوية البنك فيستطيع ان يقلل من مبالغ الشيكات التى يصرفها البنك بعد وعلى ذلك يجعل رصيد مذكرة التسوية يتساوى مع الرصيد الدفترى للبنك . أو يمكنه أن يزيد من مبالغ الشيكات التى ارسلت للبنك للتحصيل ولم تحصل بعد .

ب ـ اذا كان دفتر الاستاذ العام فى متناوله فانه يستطيع أن يقلل من رصيد حساب البنك بالجمع او الترصيد الخاطئ. ويستدعى هذا خطأ آخر مساو له فى حساب آخر فى دفتر الاستاذ حتى يمكن أن يتساوى ميزان المراجعة .

حـ ـ اذا كان دفتر النقدية فى متناوله فانه يستطيع أن يخطئ فى فى جمع خانة النقدية المحصلة وبذلك يرحل الى حساب النقدية بدفتر الاستاذ العام المبلغ بعد استبعاد ما اختلس ويستدعى هذا الخطأ فى الجمع فى خانات أخرى حتى يتساوى رصيد دفتر النقدية مع حساب النقدية.

د ـ اذا كان يقوم بالترحيل من دفتر الاستاذ العام فيمكنه ان يرحل مبالغ خاطئة بالرغم من ان مجموع الخانات بدفتر النقدية صحيح .

وعلى هذا فان بعض انواع الاخطاء ارتكبت بقصد اخفاء بعض الافعال غير المشروعة كما أن بعضها يحتاج الى تغطية دائمة فمثلا الخطأ فى مذكرة تسوية البنك يستدعى نفس الخطأ كل شهر فى هذه المذكرة حتى تخفى الرصيد الحقيقي للنقدية أما الاخطاء الاخرى مثل الخطأ فى الجمع بالزيادة أو النقص أو الرصيد بالزيادة أو النقص فانها اخطاء تحدث مرة واحدة فى الفترة التى حدث فى خلالها الاختلاس الا اذا تكررت عمليات الاختلاس.

وبخلاف الأخطاء التى ترتكب فى العملية المحاسبية فان هناك أخطاء ترتكب فى نفس الاجراءات التى تسير عليها المنشأة .

فمثلا قد يكون نظام اجراء البيع الذى يتبع فى المشروع كما يلى :

١ـ استلام أمر توريد البضاعة من وكيل البيع .

٢ـ قيام ادارة الائتمان بالموافقة على أمر التوريد بعد التأكد من امكان منح الائتمان للعميل .

٣ـ قيام ادارة المخازن باعتماد وجود البضاعة المطلوبة بالمخزن .

٤ـ اعداد فاتورة البيع الأصلية والصورة وارسال صورة لادارة الاعداد والارسال لارسال البضاعة وصورة لادارة الحسابات والفاتورة الأصلية للعميل واذا كان هذا هو نظام الشركة عند كل بيع آجل فانه اذا لم تنفذ أى خطوة منه أو لم يتبع الترتيب التسلسلى الموضوع لها فان هناك خطأ فى اجراءات سير العمل .

وهذه الخطوات فى العادة توضع لتحقيق الرقابة على موارد وعمليات المشروع وأى خلل فى الخطوات يضعف من الرقابة ويسمح للتعرض للخطأ والتلاعب . كما أن الخطأ قد يحدث لو تركت الموافقة على المستندات أو على العمليات لموظف غير مسئول عن العملية المعينة أو اذا لم تنفذ الاجراءات الموضوعة للموافقة على المستند أو اذا قام موظف بعمل موظف آخر بصورة مؤقتة فى خلال فترة راحته الا اذا كان هذا قد سبق أن ووفق عليه .

وعلى هذا يجب أن يكون هناك رقابة داخلية فى المشروع وأن ينفذ بكل دقة حتى لا يترك فرصة الخطأ أو الاختلاس أو الغش ، وعلى المراجع أن يتأكد من النظم الموضوعة وبالتقيد بها لأن أى خلل فى النظام أو فى تنفيذه يشجع حدوث الأخطاء •

## احتمالات حدوث الخطأ

بجانب معرفة المرجع لأنواع الخطأ فأنه يجب أن يعرف أين يجد الخطأ ومكان وقوعه فى الاجراءات المحاسبية • وحتى يكون المراجع رأيه المهنى عليه أن يقتنع من أنه ليس هناك خطأ قد وقع وأن الاخطاء التى ارتكبت قد صححت وهناك احتمالات ثلاثة لمكان وقوع الخطأ •

١ـ تقييد العمليات

٢ـ اجراءات المحاسبة

٣ـ التقارير المالية

## ١ـ تقييد العمليات

تقييد العمليات هو أساس لجمع وتلخيص البيانات المالية • واحتمال الخطأ فى هذا الميدان يشمل :

أ ـ التحليل الخاطئ للعمليات •

ب ـ السهو فى تقييد عمليات كان من الواجب تقييدها •

حـ ـ تقييد عمليات كان يجب عدم تقييدها •

أ ـ التحليل الخاطئ للعمليات : لكل عملية مالية طرفين كما هو معروف طرف مدين وطرف دائن ومنشأ التحليل الخاطئ من ترحيل طرف من العملية الى حساب صحيح • ومن بين الاخطاء الشائعة فى التحليل الخطأ فى التفرقة

بين المصروف الرأسمالى والمصروف الايرادى فمثلا مصاريف الصيانة والتصليحات قد تجعل مدينة فى حساب الاصل عن خطأ أو الاضافات الى الاصل مدينة فى حساب المصروف . وهذه الأخطاء فى العادة تكون غير متعمدة الا أنه من المحتمل جدا أن تكون عمدية لأغراض كثيرة مثل التهرب الضريبى أو التقليل المتعمد للربح .

ب ـ السهو فى تقييد عمليات قد يكون لأسباب عديدة ، فمثلا متحصلات حصلت ولم تورد للمشروع وبذلك لم تؤدى الى زيادة أصل من أصول المشروع وعلى هذا لا تقيد على الاطلاق . ومن وجهة أخرى قد يؤدى الاهمال أو عدم مراعاة الدقة فى نهاية السنة المالية الى عدم تقييد عمليات كان يجب ان تقيد فى خلال السنة المالية . فمثلا قد تطلب مواد فى أثناء السنة وتستلم فى أواخر السنة المالية وتدخل المخزن الا ان الفاتورة لا تستلم الا فى خلال السنة المالية التالية ولا تقيد فى حساب المشتريات فى السنة المالية التى تم فيها الشراء وهذا الخطأ بسبب السهو له أثر على النتيجة والمركز المالى فمخزون نهاية العام قد تضمن قيمة هذه البضاعة التى لم تدرج فى المشتريات ولا فى حساب المورد ويؤدى هذا الخطأ الى نقص فى تكلفة البضاعة المباعة وبالتالى الى زيادة فى مجمل ربح السنة كما يؤدى الى نقص فى دائنية المنشأة .

وخطأ مماثل ولكنه أقل خطورة ينشأ من عدم اظهار قيمة بضاعة بالطريق اشتريت ولكن لم تستلم بعد . وهذه البضاعة انتقلت ملكيتها الى المنشأة وبالتالى يجب ادراجها فى المشتريات وفى المخزون فى نهاية العام وعدم

ادراجها فى المشتريات أو فى المخزون لن يؤثر على النتيجة الا أن ادراجها سيؤثر على المركز المالى فى صورة رقم الدائنين وبالتالى على نسبة السيولة • ويظهر ذلك من المثال التالى :

| | أصول متداولة | خصوم متداولة | نسبة السيولة |
|---|---|---|---|
| | جنيه | جنيه | |
| قبل ادراج البضاعة بالطريق | ١٠٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٢ : ١ |
| بضاعة بالطريق | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ | |
| المجموع بعد ادراج بضاعة بالطريق | ١٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٣ : ٢ |

جـ ـ أما تقييد عمليات وهمية فى السنة المالية والتى كان يجب أن لا تدرج فيتبع لأسباب عدة • فقد تكون هذه العمليات حقيقية الا أنها تخص سنة مقبلة وليس السنة الحالية نظرا لتدخل عمليات السنتين تداخلا خاطئا • مثل تقييد مبيعات الأيام الأولى من السنة التالية كمتحصلات السنة الحالية فى نهايتها وذلك من أجل اظهار مركز مالى قوى • وبنفس الطريقة فاننا نجد ان مبيعات تسجل فى السنة المالية الحالية قبل أن تتم عملية البيع وقبل ارسال البضاعة للمشترى او تسجيل مدفوعات للموردين وتنقص أرصدتهم قبل ارسال الشيكات لهم بغية تحسين مركز السيولة •

## ٢ ـ اجراءات المحاسبة

بعد تقييد العمليات فان اجراءات المحاسبة التى تلى ذلك تتم بتجميع وتحويل وربط الأرقام المسجلة بعمليات حسابية ونقل الارقام • وكل عملية حسابية يصاحبها احتمال عدم صحة فى النتيجة ومن هنا يحدث الخطأ •

فالجمع وترصيد كل حساب بدفتر الاستاذ وجمع دفاتر اليومية المتعددة الخانات ، واحتساب الاهلاك والديون المعدومة ، والفوائد والخصم والمكافآت ، وجمع كشوفات جرد البضاعة كل هذه العمليات اذا لم تجر بدقة فانها تزيد من احتمالات وقوع الخطأ . كما أن نقل رقم من سجل الى آخر يجعل احتمال الخطأ موجود . ولا ينصب هذا النقل فقط على الترحيل من سجل الى آخر وانما أيضا النقل من صفحة الى أخرى كنقل مجاميع صفحة فى دفتر يومية مجزأ الى الصفحة التالية ونقل الأرصدة لاعداد ميزان المراجعة ، ونقل الارصدة من ميزان المراجعة الى التقارير المالية وكل هذه العمليات تقتضى نقل أرقام واعادة كتابتها ، وينشأ فى مثل هذه الحالات احتمال للخطأ سواء أكان الخطأ عمدى أو غير متعمد .

## ٣ـ اعداد التقارير المالية

تشمل الأخطاء التى تظهر فى التقارير المالية الآتى :

١ـ ادراج مفردات ومبالغ وهمية .

٢ـ ابعاد مفردات ومبالغ .

٣ـ وصف مفردات وصفا غير دقيق أو غير كاف .

٤ـ عدم الافصاح عن كل ما يجب أن يفصح عنه فى التقارير المالية .

فالمبالغة فى قيمة الأصول أو ادراج موارد لا وجود لها أو ادخال عناصر وهمية أو دخل لم يتحقق بعد أو اظهار التزامات غير حقيقية كل هذه احتمالات للخطأ فى التقارير المالية . والأخطاء المنتشرة فى التقارير المالية تتمثل فى عدم وصف أو تصنيف بعض الأصول والخصوم وصفا أو تصنيفا

سليما . فالمقرض يهتم دائما بنسبة السيولة ووجود نسبة كبيرة للسيولة له أهمية عنده وعلى هذا فان عدم اتباع الدقة فى تحديد نوع الاصل والالتزام من ثابت أو متداول يؤدى الى خطأ كبير فى استخراج نسبة السيولة . وكذلك مشكلة المسئوليات العرضية التى يجب أن تظهر مع اعطائها وصفا كافيا لابرازها ، فيجب أن تظهر مع عدم الاعتراف بوجود التزام فعلى حتى لايعطى لأصحاب هذه المسئوليات العرضية ، دليل قوى للمطالبة بالتزام .

وهذا النوع من الأخطاء ليس كالاخطاء السابقة يمكن اقناع الغير بعدم صحتها وانما أخطاء موضع جدل فمثلا لكى يقنع المراجع أحد المسئولين بأن الوصف فى التقارير المالية مضلل وأنه يحتاج الى مزيد من الايضاح. ومهمة المراجع فى هذا الشأن صعبة لأن هذه المسائل قد تكون موضع رأى وجدل . الا انه من المسلم به أن لدى المراجع معرفة تامة وأساس سليم لنظريات المحاسبة وتطبيقاتها . فهو فى وضع يستطيع فيه أن يقرر أى عنصر من العناصر قد عومل معاملة غير صحيحة فى التقارير المالية كما انه يستطيع أن يدافع عن وجهه نظره .

من المناقشة السابقة يتضح أن احتمال الخطأ موجود فى البيانات المحاسبية ، وأن هذه البيانات يجب أن نراجع مراجعة حيادية حتى يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات .

# تصحيح الأخطاء وموقف المراجع منها

واذا اكتشف المراجع أى خطأ عند مراجعته للسجلات فان عليه أن يقرر ما اذا كان هناك داع لتصحيحه وكيفية التصحيح . وهناك أخطاء قد لا يجد المراجع داعيا لتصحيحها مثل خطأ فى مبلغ طفيف حمل لحساب مصروف بدلا من حساب مصروف آخر ولن يكون لهذا الخطأ الا أثر طفيف على رصيد الحسابين ، كذلك قد يكتشف خطأ فى طريقة تنفيذ النظام الموضوع وهذا الخطأ لن يستدعى تصحيح ما بمعنى أى قيد دفترى لأنه لا يؤثر على الأرصدة الدفترية . فمثلا اذا لم تنفذ خطوة من خطوات الضبط الداخلى أو لم تنفذ خطوات معينة بالطريقة الموضوعة فان تصحيح هذا الخطأ الذى حدث لن يؤثر على الحسابات وانما التصحيح سيتم بأن يبين المراجع طبيعة الخطأ حتى يتجنب الاجراء مستقبلا .

وعمل المراجع ليس اكتشاف الخطأ بقدر ما هو العمل على منع حدوث الخطأ ، فاذا استطاع أن يحدد مواطن الضعف فى الرقابة الداخلية، أو الخطأ فى توزيع المصروفات أو الأخطاء الأخرى قبل أن ترتكب وأن يقترح علاجها فان عمله يكون أكثر فائدة للمشروع مما لو ضيع وقته فى البحث عن الخطأ المرتكب.

أما الأخطاء العدية والتى تؤثر على الحسابات تأثيرا يخالف الواقع فهى التى يجب أن تصحح طبقا للمبادئ المحاسبية المعترف بها - والأخطاء تختلف طبيعتها حسب نوعها كما أنها لا تصحح بنفس الطريقة . ومن ناحية تصحيح الاخطاء يمكن تقسيمها الى مجموعتين :

أ ـ أخطاء تؤثر على أرصدة حسابات الاستاذ .

ب ـ أخطاء لا تؤثر ولن تؤثر على أرصدة حسابات الاستاذ .

فمثلا خطأ فى تقويم نوع من البضاعة بالمخزون يؤدى الى خطأ فى مجموع قيمة المخزون واذا اكتشف هذا الخطأ قبل أن تقيد البضاعة بالمخزن بقيد محاسبى فان تصحيح الخطأ يكون عن طريق تصحيح مجموع كشوفات الجرد ويقيد القيد بالقيمة الصحيحة لأن الخطأ هنا اكتشف قبل التقييد والترحيل الى دفتر الأستاذ . أما اذا قيدت قيمة المخزون غير صحيحة ورحلت الى حساب البضاعة بالمخزن فان التصحيح فى هذه الحالة يتم بطريقة أخرى . اذ انه مادام القيد قيد بطريقة خاطئة ورحل خطأ أيضا ، فان التصحيح فى هذه الحالة لن يتم الا بقيد فى اليومية العامة . ومعنى هذا أنه يجب أن يعد قيد يومية خاص لتصحيح القيد الخاطئ بحيث يزيد أو ينقص رصيد حساب البضاعة بالمخزن تبعا للخطأ نفسه ويقيد قيد التصحيح فى اليومية العامة مع شرح واف للقيد ثم يرحل الى دفتر الاستاذ .

ومعظم الاخطاء التى يكتشفها المراجع تكون قد سبق ترحيلها بصورة خاطئة الى دفتر الأستاذ العام ويستدعى الأمر تصحيحها بقيد فى دفتر اليومية . فاذا حدث خطأ فى جمع خانات دفتر النقدية واكتشف الخطأ قبل الترحيل لحساب النقدية بدفتر الاستاذ فانه من الممكن تصحيح جمع الخانة التى حصل فيها الخطأ بدفتر النقدية ثم ترحيل المبلغ الصحيح . أما اذا كان الترحيل قد تم قبل اكتشاف الخطأ فانه يجب ان يصحح باجراء قيد فى اليومية العامة لأن الخطأ قد انتقل الى دفتر الأستاذ العام .

والمراجع يجمع الأخطاء التى اكتشفها فى سجل ملاحظاته ثم يتقدم بكشف بالأخطاء واقتراح القيود اللازمة للتصحيح وشرح واف لكل قيد تصحيح • ويقدم الكشف الى الموظف المسئول عن الخطأ وفى هذه الحالة هناك عامل نفسى وهو أن أى شخص يكره أن يقال أن عمله خطأ ويجب أن يصحح وهو لن يقبل ان يقال له هناك خطأ بدون توضيح للخطأ وسببه • ولذلك على المراجع ان يكون حريصا عند تقديمه لهذا الكشف وأن يظهر أنه قد " فتش " للموظف أخطاء وانما يجب أن يقدم الكشف بطريقة لا تنفر الشخص منه •

ويوضح القيدين الآتين ماسبق :

— ١ —

| | | |
|---|---|---|
| ١٢٥ | | من حساب الأثاث والتركيبات |
| | ١٢٥ | الى حساب مصاريف المكتب النثرية |
| | | ( تصحيح خطأ ) |

— ٢ —

| | | |
|---|---|---|
| ١٢٥ | | من حساب الأثاث والتركيبات |
| | ١٢٥ | الى حساب مصاريف المكتب النثرية |

تصحيح خطأ يجعل حساب الأثاث والتركيبات مدينا بمبلغ حمل خطأ لحساب مصاريف المكتب النثرية مستند رقم ٧/ ٣٤٢ •

وتأثير أحد هذين القيدين واحد على حسابات الاستاذ الا أن الثانى أكثر توضيحا لمصاحبته بشرح واف عن سبب أجراء القيد •

والنقطة المهمة الثانية فى هذا المجال هو أن المراجع فى مركز مختلف عن الموظف الذى قام أصلا بتقييد العملية . فالأخير قام بتحليل العملية وتقييد القيد ، أما المراجع فانه يراجع تحليل العملية وطريقة تقييدها وإذا كان التحليل والتقييد خطأ فانه يقترح قيد التصحيح باطرافه المدينة والدائنة وعلى الموظف المسئول عن الخطأ أن يصحح الخطأ الذى اكتشفه المراجع أى أن المراجع لا يقوم هو بالتصحيح وانما يشير على الموظف باجراء التصحيح .

فلو فرض أن المنشأة استغنت عن أصل وباعته وكان القيد الذى قابل المراجع كالآتى :

| | |
|---|---|
| | من مذكورين |
| ٧٥ | من حـ / الأرباح والخسائر |
| ٧٣٥ | من حـ / مخصص الاستهلاك |
| ١٨٠ | من حـ / البنك |
| ٩٩٠ | الى حـ / الأصل |

وعند مراجعة المراجع للقيد اتضح له أن مخصص الاستهلاك الصحيح عن الأصل هو مبلغ ٦٧٠ جنيه وأن هناك حساب خاص لأرباح وخسائر الأصول المباعة موجودة بدفتر الأستاذ . وعلى هذا فان القيد خاطئ . وعلى المراجع أن يقترح قيد التصحيح الذى يجب أن يجرى ، وذلك بدراسته للقيد الخاطئ واستنتاجه القيد اللازم لتصحيح الخطأ .

والقيد الصحيح فى ضوء الحقائق الموجودة كان يجب أن يكون كالآتى:

من مذكورين :

| | |
|---|---|
| ١٤٠ | من حـ / أرباح وخسائر الأصل |
| ٦٧٠ | من حـ / مخصص الاستهلاك |
| ١٨٠ | من حـ / البنك |
| ٩٩٠ | الى حـ / الأصل |

ومن الواضح أنه يجب أن لا يقيد هذا القيد الأخير لأن القيد قد قيد فعلا ولا يجب أن يكرر المراجع القيد وانما عليه أن يقرر أى جانب من القيد هو الصحيح حتى يبقى وأى جانب هو الخطأ حتى يصحح ومن القيدين السابقين فان قيد التصحيح يجب أن يكون كالآتى :

| | |
|---|---|
| ١٤٠ | من حـ / أرباح وخسائر الأصل |
| | الى مذكورين |
| ٦٥ | الى حـ / مخصص الاستهلاك |
| ٧٥ | الى حـ / الأرباح والخسائر |

تصحيح القيد بتاريخ ١٨ نوفمبر ١٩٦١ والقيد بصفحة ٢٧٧ بدفتر اليومية عن بيع أصل مستغنى عنه .

ويراعى فى تصحيح الأخطاء أن لا تفتح حسابات جديدة بل يقتصر على الحسابات الموجودة بالدفاتر كما أن قيود التعديل والتصحيح يجب ان لا تجرى مباشرة لحساب الارباح والخسائر وانما للحسابات التى تأثرت بالبند الخطأ والحالة الوحيدة التى تجرى القيود فيها للحسابات الختامية هى عندما تقفل الدفاتر فى نهاية المدة التجارية وان يكشف الخطأ بعد

اقفال الدفاتر • فحساب الأرباح والخسائر حساب خاص يستعمل فقط عند اقفال الدفاتر فجميع العمليات سبق أن أثرت على حسابات الأصول ، أو الالتزامات ، أو حسابات الدخل أو حسابات المصاريف وأى تصحيح للخطأ فى عمليات سبق أن قيدت يجب أن يؤثر على هذه الحسابات •

والقيود التى يقترحها المراجع لتصحيح الأخطاء التى اكتشفها أثناء مراجعته متعددة الأنواع ومختلفة فى طريقة المعالجة فمثلا قد يمكن تقسيمها الى قيود تعديل ، وقيود اعادة تصنيف • وتحت هذا التقسيم يقصد بقيود التعديل القيود التى يجب أن تجرى لما لها من تأثير دائم على الحسابات لأنها فى العادة تؤثر على أرباح أو خسائر المدة • وكمثل لهذا ، اذا اكتشف المراجع أن مبلغا قد حمل لحساب أصل ثابت كان يجب ان يحمل لحساب مصاريف الصيانة والتصليحات • وتصحيح هذا القيد يتطلب قيد تعديل يزيد من رصيد حساب الصيانة والتصليحات ويقلل من رصيد الأصل الثابت • وهذا القيد يجب أن يجرى فى نهاية المدة الحالية والمدد التالية •

وقيود اعادة التصنيف هى القيود التى يجب أن تجرى حتى تتوصل الى تقارير مالية صحيحة عن الفترة ولكنها لا تؤثر على مدد تالية ؛ فمثلا تصنيف خاطئ لمصروف كمصاريف الاعلان بدلا من مصاريف انتقال وترفيه يتطلب قيد تصحيح حتى يمكن تصحيح أرصدة مصاريف الاعلان ومصاريف الانتقال والترفيه وحتى تظهر صحيحة فى التقارير المالية الا ان القيد الخاطئ هذا لن يؤثر على المدة التالية ولا على أرباح المدة الحالية ولن

يؤثر تأثيرا كبيرا اذا لم يصحح فى الدفاتر .

# تصحيح الأخطاء بعد قفل الحسابات

أصبح من المعتاد الآن أن لا تقوم ادارة الحسابات بقفل الدفاتر الا بعد أن ينتهى المراجع من مراجعته . ثم بعد ذلك تجمع وتسطر وتقفل الحسابات وتنقل الأرصدة الى صفحات جديدة بعد ان قيدت بصورة صحيحة جميع التعديلات والمستحقات والمدفوعات المقدمة . وفى هذه الحالة اذا اكتشف المراجع أى أخطاء فانه من الممكن اجراء تصحيح لها بقيود فى دفتر اليومية وترحيلها الى دفتر الاستاذ واستخراج الأرصدة الصحيحة قبل قفل الحسابات .

الا أنه فى بعض الحالات قد تقفل الدفاتر قبل ان يبدأ المراجع مهمته أو حتى قبل ان ينتهى منها . ويقوم المراجع بعمل ميزان المراجعة لغرض الاحتفاظ به فى اوراقه الخاصة ويتم هذا بغض النظر عن أن الدفاتر قد اقفلت ، كما يعد قيود التعديل وقيود الاقفال ويقوم بترحيلها فى اوراقه الخاصة حتى يستخرج الارصدة الصحيحة . وعندما يقدم كشفا بقيود التعديل التى اجراها فانه يجب أن يتذكر ان الدفاتر قد اقفلت عن السنة التى يقوم بمراجعتها . وعلى هذا فان أى قيود أثرت على أرصدة الحسابات الاسمية يجب أن تجعل مدينة أو دائنة لحساب الختامى .

# الفصل الرابع
# المراجع الخارجى

بينا فيما سبق الأسس العامة للمراجعة ، ومن هذا الاستعراض تظهر المهمة الخطيرة التى يقوم بها المراجع فى سبيل اداء واجبه المهنى على اتم وجه . ولقد نظمت معظم التشريعات العالمية المؤهلات التى يجب ان تتوفر فى المراجع وذلك بتكوين هيئات علمية تشرف على مهنة المراجعة وترفع من مستواها بما تصدر من توصيات وما تقوم به من ابحاث فى هذا الميدان . والمراجع كباحث فنى وراء الحقيقة يجب ان تتوفر فيه مؤهلات معينة وصفات مكتسبة سواء اكتسبها فى اثناء دراسته او فى اثناء قيامه بواجبه المهنى .

وقد صدر القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وجاء فى المذكرة الايضاحية لهذا القانون مايلى :

" نظرا لازدياد النشاط الاقتصادى فى البلد وتشعب نواحيه وعلى الاخص فى شئون الضرائب والشركات نتيجة لما صدر من تشريعات منظمة لها رأت الوزارة ان الوقت قد حان لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة"

والمحاسب يقع عليه عبء وضع الخطط اللازمة لقيد العمليات الحسابية قيدا صحيحا ويشرف على أعمال مسجلى الحسابات ويتولى توجيههم ، ويقوم بعد ذلك باستخراج نتيجة هذه العمليات بحيث يمكن الوصول الى الربح الحقيقى للمنشأة ويتولى تصوير الميزانية التى تمثل حالة المنشأة تمثيلا صحيحا وقد يعهد اليه فوق ذلك بوضع نظام للمراقبة الداخلية يكفل حسن ادارة المنشأة او وضع نظام للتمويل وغير ذلك مما يتطلبه تتبع الادارة

لسير العمل فى المنشأة ٠

والمراجع يقوم بفحص وتحقيق الحسابات ونتائجها كما أعدها المحاسب ليبين لذوى الشأن حقيقة حال المنشأة طبقا للاصول الفنية ٠

ويتضح مما تقدم أن على المحاسب والمراجع يقع عبء ارشاد أرباب الاعمال الى الطريق السليم للوفاء بالتزاماتهم التى تفرضها مختلف التشريعات مما يحقق معه التعاون بين المصالح الحكومية وأرباب الأعمال ويكون عاملا له أهميته فى نهضة البلاد الاقتصادية ٠ ويهدف مشروع القانون المقدم الى الاحتفاظ بمستوى عال لمن يمارسون مهنة المحاسبة او المراجعة من الناحيتين العلمية والعملية الى استبعاد العناصر التى لا يتوافر فيها المستوى والغرض من ذلك القضاء على التلاعب فى الحسابات وعلى عدم توخى الدقة فى مسك الدفاتر الحسابية ٠

ونظم القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ سجلا عاما للمحاسبين والمراجعين فتنص المادة ١ من هذا القانون على :

" ولا يجوز أن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة الا من كان اسمه مقيد فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين ويشمل هذا السجل ثلاثة جداول :

أ – جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين ٠

ب – جدول المحاسبين والمراجعين ٠

حـ – جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين ٠

وتتم مزاولة هذه المهنة بالصفة الشخصية للمحاسب والمراجع ويحظر على المحاسب أو المراجع أن يستعمل فى مزاولة المهنة أسماء الشخص معنوى أو لمكتب أو لمؤسسة للمحاسبة والمراجعة ( أضيف هذه الفقرة بالقانون رقم ٤٥٧ لسنة ١٩٥٤ ) ٠

أ - جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين ( مادة ٦ ، ٧ )

يضم هذا الجدول أسماء المتقدمين للتقييد فيه والحاصلين على أحدى المؤهلات الآتية من معاهد التعليم المصرية .

١- دبلوم مدرسة التجارة العليا .

٢- بكالوريوس التجارة من شعبة المحاسبة

٣- بكالوريوس المعهد العالي للعلوم المالية والتجارية

٤- بكالوريوس التجارة من شعب ادارة الاعمال مع دبلوم الضرائب

٥- شهادة من أحد المعاهد الأجنبية تعتبر معادلة لأحد المؤهلات الأربعة السابقة .

واستثناء من هذا يقيد في الجدول :

١- الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب ادارة الاعمال مع دبلوم معهد الضرائب ، أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .

٢- من حصل قبل تاريخ العمل بهذا القانون ( ٢٠ سبتمبر سنة ١٩٥١ ) على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية .

٣- من حصل قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم المعهد العالي للتجارة .

ب - جدول المحاسبين والمراجعين ( مواد ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١ )

لنقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين الى جدول المحاسبين والمراجعين مايلي :

١ـ بالنسبة للحاصلين على دبلوم التجارة العليا وبكالوريوس التجارة من شعبة المحاسبة وبكالوريوس المعهد العالى للعلوم المالية والتجارية وبكالوريوس التجارة من شعب ادارة الاعمال مع دبلوم الضرائب والشهادات الأجنبية المعادلة لمن يمضى ثلاث سنوات تمرين فى أعمال المحاسبة والمراجعة •

٢ـ الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب ادارة الاعمال مع الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٦ أن يمضى أربع سنوات تمرين فى أعمال المحاسبة والمراجعة •

٣ـ خمس سنوات تمرين فى أعمال المحاسبة والمراجعة للحاصلين على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون

٤ـ ست سنوات تمرين فى أعمال المحاسبة والمراجعة للحاصلين على دبلوم المعهد العالى للتجارة وتخفيض المدة الى خمس سنوات للحاصلين على دبلوم الضرائب •

وفى كل هذه الأحوال يشترط فى التمرين أن يكون الطالب قد زاول فعلا أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية وبدون انقطاع طوال المدة فى مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدين بالسجل ويثبت التمرين بشهادة من المحاسب أو المراجع الذى قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه •

حـ ـ جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين :

يقيد فى هذا الجدول أسماء من تتوافر فيهم الشروط التالية الذين يتقدمون بطلب للقيد :

١ـ الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم التجارة على الاقل او على شهادة اجنبية معادلة ومعترف بها بشرط أن يكونوا قد زاولوا بدون انقطاع مهنة المحاسبة أو المراجعة فى مكاتبهم الخاصة أو كانوا مقيدين بجدول الخبراء المحاسبين أمام المحاكم أو شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات أحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية أو أى عمل مماثل لمدة سنتين على الاقل سابقتين على تاريخ العمل بهذا القانون ٠

٢ـ غير الحاصلين على المؤهلات الدراسية السابقة والذين يتوافر فيهم أحد الشروط الآتية :

أ ـ يكونوا قد اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة بمراجعة حسابات شركات مساهمة مدة ثلاث سنوات متتالية على الاقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون ٠

ب ـ أن يكونوا قد اشتغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات احدى المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية والتعاونية أو أى عمل مماثل مدة سبع سنوات على الاقل من تاريخ العمل بهذا القانون ٠

حـ ـ أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة سبع سنوات على الأقل من تاريخ العمل بهذا القانون ٠

## اجراءات القيد فى السجل

١ـ تقدم طلبات القيد فى أحد الجداول الثلاثة للجنة القيد ٠

٢ ـ يتضمن طلب القيد اسم الطالب ولقبه وسنه وجنسيته ، محل اقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنة، ويجب أن ترفق بالطلب الأوراق المثبتة لتوافر الشروط المنصوص عليها فى القانون .

٣ ـ تقرر اللجنة بعد التحقق من توافر الشروط فى الطالب قيد اسمه فى السجل ويجب على اللجنة أن تفصل فى كل طلب فى مدى أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن الطالب بقرارها فور صدوره بالطريقة المتقدم ذكرها والا اعتبر الطلب مقبولا .

٤ ـ رسم القيد بالسجل جنيه واحد القيد فى جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين وجدول المساعدين وخمسة جنيهات القيد فى جدول المحاسبين والمراجعين .

## اختصاصات المحاسب والمراجع

### أولا : تحت التمرين

للمحاسب والمراجع تحت التمرين اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المختلفة ماعدا شركات المساهمة وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الارباح التجارية والصناعية الذين لايزيد رأس مال الواحد منهم على عشرة آلاف جنيه أو لاتزيد أرباحه السنوية على ألف جنيه وفقا لآخر ميزانية اعتمدتها أو ربط أقرته مصلحة الضرائب . وكذلك اعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة على الايراد اذا كان ايراد الواحد منهم لايجاوز عشرة آلاف جنيه فى العام وفقا لآخر اقرار تم ربط الضريبة عليه وله أن يحضر عن هذه الشركات وهؤلاء الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن ومافى حكمها .

من جهات الادارة .

وليس للمحاسب أو المراجع تحت التمرين أن يفتح مكتبا باسمه الخاص ولا يجوز له ان يباشر باسمه عملا من الاعمال الخارجة عن اختصاصه بمقتضى الفقرة السابقة والحضور فيها امام مصلحة الضرائب ولجان الطعن ومافى حكمها ، وانما يكون ذلك باسم المحاسب او المراجع الذى التحق بمكتبه وبطريق النيابة عنه

## ثانيا: مساعد المحاسب والمراجع

لمساعد المحاسب والمراجع اختصاص المحاسب والمراجع تحت التمرين وله أن يفتح مكتبا باسمه الخاص . ولكن ليس له أن ينوب عن المحاسبين او المراجعين فى اعمالهم الخارجة عن هذا الاختصاص.

## ثالثا: المحاسب والمراجع

للمحاسب والمراجع حق اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات جميعها وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية أو الصناعية أو للضريبة العامة على الايراد اطلاقا . وله الحضور عن الشركات والممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن ومافى حكمها .

تنص المادة ٢٧ على " لا يجوز لمن قيد اسمه فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين الاشتغال بمهنة أخرى . او القيام بأى عمل تجارى ، الا بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنة القيد . ولا يجوز أن يحاول الحصول على عمل من أعمال مهنته بطريق الاعلان أو بأى طريق يعتبر مخلا بكرامة المهنة ويحظر عليه أن يكون شريكا بأية صورة لأحد الأجانب أو موظفا لديه .

## جمعية المحاسبين والمراجعين

اتجه تفكير المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر الى رفع مستوى المهنة عن طريق انشاء جمعية مهنية تعمل على الاشراف المهنى والعلمى للمهنة فى مصر. ففى سنة ١٩٤٦ صدر مرسوم بانشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والعمل على الاحتفاظ بالمستوى اللائق بها وتتكون الجمعية من الاعضاء الذين تتوافر فيهم الشروط الآتية :

خريجو كليات التجارة بالجامعات المصرية أو درجات مماثلة من جامعة أو معهد اجنبى بشرط أن يكونوا قد أمضوا ثلاث سنوات تمرين بمكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة وان يجتازوا بنجاح الامتحان النهائى اذا كانوا حائزين لدرجة ماجستير أو الامتحانين المتوسط والنهائى فى الاحوال الأخرى.

## صفات المراجع

١ ــ أن يكون مقيدا فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة الاقتصاد. أما بالنسبة لمراقب الشركات المساهمة فقد نصت المادة ٥٢ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٣ على أنه يجب أن تتوافر فى مراقب الشركة الشروط المنصوص عليها فى القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة. وتنص هذه المادة على أنه يشترط فى المحاسب أو المراجع لاعتماد ميزانيات شركات مساهمة :

أ ــ أن يكون عضوا فى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو ممن اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة فى مراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الاقل لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بالقانون

رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١.

ب - أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع فى مكتب لحسابه الخاص مدة لاتقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بهذه الصفة.

كما تنص المادة ٥٢ من قانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ على أنه لايجوز الجمع بين عمل المراقب والاشتراك فى تأسيس الشركة أو عضوية مجلس ادارتها او الاشتغال بصفة دائمة بأى عمل فنى أو ادارى أو استشارى فيها ، ولايجوز كذلك أن يكون المراقب شريكا لأحد الاشخاص المذكورة صفاتهم فى هذه الفقرة أو موظفا لديه أو من ذوى قرباه حتى الدرجة الرابعة .

ويجب أن يكون اسمه مقيدا فى جدول نقابة المحاسبين والمراجعين.

٢- أن يكون المراجع على معرفة واسعة وادراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادرا على تفهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة الا اذا كان قادرا على اعدادها محاسبيا . وعدم توافر هذا الشرط الاساسى فى المراجع هو السبب الرئيسى فى عدم كفاءة المراجعة. اذ كثيرا مايترك المراجع عمليات تمر عليه حتى لا يسأل اسئلة تظهر جهله للمبادئ العامة للمحاسبة وفى هذه الحالة يتحمل مخاطرة كبيرة قد تنتهى نهاية ليست فى صالح المراجع . ومن المستحيل ان يكون المراجع على معرفة تامة بكل انواع المنشآت ودقائقها وكثيرا ماتقابله عمليات لها طابع فنى ليس عنده معرفة تامة بها . وفى هذه الظروف فان على المراجع ان يسأل عميله

أو موظف المنشأة اسئلة مصاغة فى صورة ذكية حتى يحصل على المعلومات اللازمة من الاجابات المعطاه وبالتالى يستطيع أن يحكم وينقد العملية التى قابلها اثناء مراجعته .

٣ـ أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظرياتها وان يكون ذا خبرة فى هذا المضمار نتيجة لتمرينه وخبرته العملية التى اكتسبها فى اثناء مراجعته وبجانب العامه بأصول المراجعة يجب أن يكون على علم بحسابات التكاليف ومبادىء ادارة الاعمال والاقتصاد وان يكون ذا ثقافة عامة واسعة .

٤ـ ان يكون ملما بالقوانين عامة وخصوصا قانون التجارة وقانون الضرائب وقوانين عقد العمل والتأمين ومتبعا التشريعات الجديدة .

٥ـ أن يزود نفسه بالمعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة والتى يراجع حساباتها عن طريق زيارة اماكن الانتاج فيها وان يطلب شرح ما غمض عليه من نواحيها الفنية . وليس معنى هذا أن يكون المراجع اخصائيا فى مهنة ليس له علاقة بها وانما لكى يدرك الطبيعة الفنية للعمل .

٦ ـ أن يكون دقيقا غير متهاون فى المشاكل التى يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة .

٧ـ ان يكون سريع البديهة حاضر الفهم لبقا فى القاء اسئلة وملما بمبادى علم النفس مستخدما لها فى معاملته مع الغير . ولا داعى ان يسىء الظن بموظفى المنشأة التى يراجعها وانما يقلب المسائل فى ذهنه قبل ان يتخذ قرار بأدانة احد او الاشتباه فيه . فاذا ساوره شك عليه ان يتابع البحث والاستقصاء وجمع الادلة حتى تتبين له الحقيقة .

٨— أن يكون حليما ودبلوماسيا فى احتكاكه ومعاملته مع موظفى المنشأة وأن لايقيم علاقات شخصية تغطى على عمله وتقلب ميزانه للامور وتجعله مجاملا لهم. وانما يجب ان يعمل على خلق جو من الود المشوب بالاحترام بينه وبينهم وان يعمل متعاونا معهم فى سبيل المنفعة العامة للمنشأة التى يراجعها .

٩— ان يكون قوى الشخصية امينا الى اقصى حدود الامانة فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفنى السليم. كما يجب عليه ان يحافظ على اسرار عملائه لانهم يطلعونه على أدق اسرارهم المتصلة بمهنتهم بقصد استشارته فى الموضوعات الشائكة التى يهمهم أخذ رأيه عنها .

١٠— أن يكون ذا جلد ومثابرة على العمل شجاعا يقول الحق فى تقاريره دون موارية أو محاباة.

١١— يجب ان يكون مراقب الحسابات واقعيا ، له شخصيه ذاتية تجعله لايتأثر بالآخرين وان يؤدى واجباته كاملة رغم أى ضغط قد يقع عليه بطريق مباشر او غير مباشر ورغم تعارض بين هذه الواجبات وبين صالحه الشخصى وعليه ان يقدر المقتضيات العملية وكذا الظروف المحيطة بالمنشأة وبالتالى يبذل جهده فى تجنب اية تحفظات او ملاحظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية بيد أن ابرازها فى مستند عام او فى وثيقة معدة للنشر يبدو غير لائق بالمرة فى الظروف الخاصة بالمنشأة ( دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصدر بتاريخ ٤ اغسطس سنة ١٩٥٨ ).

# تعيين المراجع

## أولا: المؤسسات الفردية

يعتبر المراجع وكيلا عن أصحاب المشروع وتربطه علاقة الوكيل بالموكل وكوكيل يجب أن يعرف على وجه الدقة موضوع العمل الموكول اليه ولهذا يجب ان يكون الاتفاق بين الوكيل ( المراجع ) والموكل ( صاحب أو أصحاب المنشأة ) كتابة حتى تحدد حدود عمله على وجه الدقة وحتى لا يسأل مستقبلا عن أى خطأ أو غش لم يكتشفه نتيجة قيامه بمراجعة جزئية كطلب عميله • كما يحدد فى خطاب التعيين هل سيقتصر على أعمال المراجعة فقط أم ستسبقها أعمال محاسبية كتقييد دفترى أو استخراج ميزان المراجعة أو تصوير حسابات ختامية وميزانية عمومية • ثم ينص فى الخطاب على اتعاب المراجعة المتفق عليها •

وكما سبق أن بينا فأن مراجعة المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص غير ملزمة قانونا ويقوم بها المراجع بعد انتهاء العملية المحاسبية ، أما اذا كانت الدفاتر والسجلات غير معدة فأن عمل المراجع فى هذه الحالة لن يكون المراجعة وانما عملية محاسبية تختلف عن عملية المراجعة ولها اتعابها المستقلة عن أتعاب المراجعة • واذا كان صاحب المنشأة يقصد بالمراجعة هنا المحاسبة فيجب على المراجع ان يكون حريصا ويمتنع عن ابداء رأيه فى الحسابات الختامية والميزانية العمومية الا اذا كان قد قام فعلا بعملية المراجعة بجانب عملية المحاسبة •

## ثانيا: شركات الأموال

يختلف الأمر بالنسبة لشركات الاموال فيما يختص بمراجعة حساباتها فقد تطلب القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ أن يكون للشركة المساهمة وشركة التوصية بالاسهم مراقبا أو اكثر من الاشخاص الطبيعيين تعينه الجمعية العمومية وتقدر أتعابه . ويعين مؤسس الشركة المراقب الأول حيث يتولى مهمته لدين انعقاد أول جمعية عمومية . يباشر المراقب الذى تعينه الجمعية العمومية مهمته من تاريخ تعيينه الى تاريخ انعقاد الجمعية العمومية التالية وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التى ندب لها .( مادة ٥١ ).

ويتضح من هذه المادة أن الجمعية العمومية للشركة المساهمة هى التى تعين المراقب أو المراقبين وهو وكيل عنهم ، ومهمته فى هذه الحالة مراقبة حسابات السنة المالية أى أنه يقوم بمراجعة كاملة للحسابات . ولا يجوز تفويض مجلس الادارة فى تعيين المراجع أو تحديد أتعابه دون ذكر حد أقصى . وغرض المشروع من هذا النص أن لا يعطى لاعضاء مجلس الادارة اليد الأولى فى تعيين المراجع الذى يقوم فى الواقع بمراقبة تصرفاتهم فاذا كان فى يدهم تعيينه لأمكن التسلط عليه وتهديده بعزله .

واذا لم يكن للشركة المساهمة فى أى وقت لأى سبب مراقب للحسابات تعين على مجلس الادارة اتخاذ اجراءات تعيين المراقب فورا . ويعنى باجراءات التعيين هو جمع الجمعية العمومية لاختيار المراقب أو قد يرى مجلس الادارة شغل المكان تمهيدا لاعتماد الجمعية العمومية فى نهاية العام .

وينص القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦١ لمراقبة حسابات المؤسسات العامة والشركات التى تساهم فيها الموسسات العامة على أن مجالس ادارات المؤسسات تقترح مراقب الحسابات لهذه الشركات ويصدر بتعيينه قرار جمهورى • وبذلك فان مجالس ادارة المؤسسات قد حلت على الجمعية العمومية للشركات فى هذا الشأن الا أن هذا التعيين لن يكون نافذا الا بقرار جمهورى وفى هذا ضمان اضافى لاستقلال المراقب عن ادارة الشركة بل عن ادارة المؤسسة نفسها •

وطبقا لهذا القانون ( المادة ٢ ) فانه تنشأ ادارة تختص بمراقبة حسابات الشركات وفحص مراكزها المالية وميزانياتها الختامية وابداء الملاحظات بشأن سلامة نظامها المحاسبى وصحة دفاترها وسلامة اثبات وتوجيه العمليات فيها بما يتفق مع الاصول المحاسبية السليمة فى تحقيق النتائج المالية • ويلاحظ أن مراقب الحسابات فى شركات القطاع العام له ميزة كبيرة نظرا للخبرة التى يكتسبها من مراجعة الشركة ومعرفة جميع نواحيها •

## تعدد المراقبين

قد يعين للشركة الواحدة مراقبان او اكثر خاصة فى الشركات الكبيرة ويعتبر المراقبون مسئولون مسئولية تضامنية •

وقد يقوم كل مراقب على حدة بعملية المراجعة كاملة ، على أن يتفقا عند انتهاء المراجعة على الصيغة النهائية للتقرير • أو يتفق كل منهما على أن يقوم بجانب معين من المراجعة ومثل هذا الاتفاق لا يخليهما من المسئولية التضامنية •

# تغيير المراقب

يستطيع الموكل أن يعزل وكيله أى أنه من حقه تغيير المراجع الذى قام بتعيينه ففى المؤسسات الفردية صاحب المؤسسة أو الشركاء هم الذين عينوا المراجع وهم الذين يستطيعون عزله . وفى الشركات المساهمة يكون حق التغيير فى يد الجمعية العمومية للشركة .

أما بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم فانه يجوز للجمعية العمومية فى جميع الاحوال تغيير مراقب الحسابات وفى هذه الحالة يتعين على صاحب الاقتراح ان يخطر الشركة برغبته وما يستند اليه من اسباب وذلك قبل انعقاد الجمعية العمومية بعشرة ايام على الاقل وعلى الشركة اخطار المراقب فورا بنص الاقتراح واسبابه . وللمراقب ان يناقش الاقتراح فى مذكرة كتابية تصل الى الشركة قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثة ايام على الاقل ويتولى مجلس الادارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العمومية . وللمراقب فى جميع الحالات ان يتولى الرد على الاقتراح واسبابه امام الجمعية العمومية قبل اتخاذ قرارها ( مادة ٥١ ) .

وغرض المشرع فى هذا أن يضع الضمانات الكافية للمراقب فى ان يقوم بعمله فى جو يخلو من التهديد فى عمله وبدون اى ضغط من القائمين عن ادارة الشركة . وعلى هذا فان الجمعية العمومية هى التى تقرر عزل المراجع . كما أعطى للمراجع الحق فى الرد على الاسباب التى من اجلها طلب عزله . ويكون كل قرار يتخذ فى شأن استبدال المراقب بغيره على خلاف ما سبق .

# أتعاب المراجع

تحدد اتعاب المراقب بالاتفاق بينه وبين عميله . وفى حالة المؤسسات الفردية وشركات الاشخاص يكون الاتفاق بين المراجع وبين أصحاب هذه المؤسسات على نوع العمل الموكول اليه ومقدار الاتعاب المتفق عليها . اما فى الشركات المساهمة وما شاكلها فان تحديد الاتعاب فى يد الجمعية العمومية للشركة وتستطيع الجمعية العمومية تفويض مجلس الادارة فى تحديد اتعاب المراجع الا ان هذا التفويض لا يجوز دون ذكر حد اقصى للاتعاب . وفى هذه الحالة الاخيرة فان المفروض ان يكون تقرير الاتعاب بقرار مجلس الادارة ولا ينفرد به رئيس مجلس الادارة او العضو المنتدب .

وقد جرى العرف على أن يتقاضى المراجع اتعابه بعد انجاز عمله أى بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية . وعلى هذا فان اتعاب المراجعة تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة لحسابات السنة المالية التى قام بمراجعتها .

# آداب وسلوك المهنة

عندما يبدأ المراجع مراجعة جديدة وكان هناك مراجع سابق لها فان آداب المهنة تقضى عليه بأن يقوم بالاتصال به واستئذانه فى قبول العمل المعروض عليه وان يطلب اليه ابداء اى آراء تعن له بخصوص اسباب تركه هذه المراجعة . فمثلا قد يستقيل المراجع القديم لضغط عليه من مجلس الادارة نظرا لوقوفه موقفا حازما فيما يختص بقرارات مجلس الادارة التى لا يراها متمشية مع الصالح العام للشركة . او ان يطلب اليه موكله التلاعب فى الحسابات واظهارها مبالغ وهمية او تغطية هذا التلاعب الذى تم أو ابداء رأيه بطريقة تتنافى مع الحقيقة . واذا نعرف المراجع الجديد هذه الاسباب فانها تفيده فى موقفه أزاء قبول أو رفض عملية المراجعة المعروضة عليه . وهذا المبدأ فى السلوك المهنى

يساعد على رفع قيمة المهنة امام افراد الجمهور ويدل على تماسك اعضائها مما يصعب على الافراد او الشركات استخدام المراجع فى سبيل اغراضهم الخاصة ٠

وقد قامت نقابة المحاسبين والمراجعين بوضع دستورى المهنة اصدر بتاريخ ٤ اغسطس سنة ١٩٥٨ وحددت فى المادة السابعة عشر منه اعمالا تعتبر مخلة لآداب وسلوك المهنة وهى :

١ـ اذا زاول عمل المحاسبة او المراجعة فى جمهورية مصر العربية بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة فيها طبقا للقوانين المعمول بها ٠

٢ـ اذا منح المحاسب او المراجع عمولة او سمسرة او حصة من اتعابه لشخص من افراد الجمهور نظير حصوله على عملية او اكثر ٠

٣ـ اذا حاول الحصول على عمل من اعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالاعلان وارسال المنشورات او ارسال الخطابات الخاصة او غير ذلك من الرسائل

٤ـ اذا لجأ أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة او غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر ٠ الا انه من حق المحاسب ان يقبل خدمة من يطلب منه ذلك وعليه فى حالة ما اذا طلب منه ان يكون مراقبا لحسابات منشأة بدلا من زميل آخر ان يخطر هذا الزميل بذلك ٠

٥ـ اذا لجأ الى التأثير على موظفى او معاونى زميل له ليتركوا خدمه الزميل ويلتحقوا بخدمته ولكن يجوز له ان يلحق بخدمته من يلجأ اليه طالبا ذلك بعد اخطار الزميل الآخر بذلك ٠

٦ ـ اذا لم يراع فى اتفاقياته مع العملاء تناسب اتعابه مع الجهد والوقت وحجم الاعمال بان قصر هذا التقدير على حصته من المنفعة التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب او المراجع .

٧ ـ اذا سمح ان يقرن اسمه بتقديرات او تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلة بطريقة قد تؤدى الى الاعتقاد بانه يشهد بصحة هذه التقديرات .

٨ ـ اذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة جدية فيها دون ان يشير صراحة الى وجود هذه المصلحة .

٩ ـ اذا لجأ الى منافسة زميل له فى الحصول على عمل بطريق عرض اتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن اتعاب زميله دون سبب معقول .

١٠ ـ اذا افشى اسرار شخصية او معلومات او بيانات خاصة بعملائه علم بها عن طريق اداء عمله .

# حقوق المراقب

وردت حقوق المراقبين وواجباتهم فى المواد ٥٣ ، ٥٤ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ وتتلخص حقوق المراقبين فيما يلى :

١ ـ الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة كما ان لهم الاطلاع على محاضر مجالس الادارة والجمعية العمومية وان يشرفوا على تنفيذ قانون الشركة النظامى وما يتطلبه قانون الشركات .

٢ ـ الحق فى الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والايضاحات من المديرين او غيرهم عن كل ما يساعدهم على القيام بعملهم .

٣ ـ جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحتويه من اوراق مالية او غيرها وان يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها .

٤ـ حق حضور الجمعية العمومية ( المراجع او من ينيبه من مساعديـــه ) وأن يتأكد من صحة الاجراءات التى اتبعت فى الدعوة الى الاجتماع ، وان يدلى فى الاجتماع برأيه فى كل مايتعلق بعمله كمراقب للشركة •

٥ـ له الحق فى دعوة الجمعية العمومية للانعقاد وذلك فى حالات الاستعجال الا انه يجب ان يتريث المراجع فى استعمال هذا الحـــق ولايستعمله الا فى الحالات الخطيرة كما لو كانت ادارة المديــــرين سيئة ومعيبه اواذا كانوا متنافرين ومتشاجرين •

٦ـ له الحق فى موافاته بصورة من الاخطارات او البيانات التى يرسلهـــا مجلس الادارة المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العمومية •

وفى هذا تنص المادة ٥٣ على " المراقب فى كل وقت الحق فـــى الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفى طلـــب البيانات والايضاحات التى يرى ضرورة الحصول عليها لاداء لمهمتــــه وكذلك أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها • ويتعين على مجلس الادارة ان يمكن المراقب من كل ما تقدم • وعلى المراقب فى حالة الاحجام عن تمكينه من استعمال الحقوق المنصوص عليها اثبات ذلك كتابة فى تقرير الى مجلـــس الادارة ويعرض على الجمعية العمومية ان لم يقم مجلس الادارة بتيسيـــر مهمته •

مادة ٥٤ " على مجلس الادارة ان يوافى المراقب بصورة من الاخطـــارات والبيانات التى يرسلها الى المساهمين المدعوين لحضور الجمعيـــة العمومية • وعلى المراقب او من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركـــوا معه فى اعمال المراجعة ان يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من الاجـــراءات

التى اتبعت فى الدعوى للاجتماع وعليه ان يدلى فى الاجتماع برأيه فى كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص فى الموافقة على الميزانيـــــة بتحفظ او بغير تحفظ او اعادتها الى مجلس الادارة ٠٠"

اما فيما يختص بمراجعته للمؤسسات الفردية وشركات الاشخـــــاص فحقوقه مستمده من خطاب التعيين ومن الاتفاق الذى تم بينه وبين اصحاب المؤسسة كما ان حقوقه مستمدة من الاحكام العامة للقانون ومن القواعـــد العامة المتعارف عليها ٠ فله حق الاطلاع على دفاتر ومستندات وفحـــص حسابات المؤسسة والاستفسار عن كافة الايضاحات التى يتطلبها وجــود أصول وخصوم المؤسسة ٠

## واجبات المراقب

١ ـ فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الاخطاء والتحقق من ان الحسابات الختامية تمثل الواقع وان الميزانية العمومية صحيحة ٠

٢ ـ التحقق من قيم الاصول والخصوم وانه مطابق للاسس العامة المحاسبيه ٠

٣ ـ ان يقدم الاقتراحات التى تعن له والتى يراها صالحة لحسن سيـــر الشركة ٠

٤ ـ يعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه اذا احسن اختيار اختباراتـــه للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق فى المنشأة ووفقا لبرنامج المراجعة المعد اذ ليس من واجبه ان يقوم بمراجعة قيــود كافة العمليات بالدفاتر ( المادة الاولى من دستور مهنة المحاسبـــة والمراجعة )٠

٥ـ تصور الميزانية ملخصا حيويا لمراكز الحسابات المتعلقة بالاصول والخصوم وحسابات الارباح والخسائر فى تاريخ معين وواجب مراقب الحسابات هـو التحقق من سلامة هذا التصوير ( المادة الخامسة من نفس الدستور ).

٦ـ على مراقب الحسابات ان يتحقق من أن المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة عامة ، ومن هذه القواعد ماهو متفق عليه ، ومنها مايلى:

أ ـ تسجيل الاصول الثابتة بثمن التكلفة .

ب ـ استهلاك الاصول الثابتة التى تستلزم طبيعتها ذلك بالقدر المناسب .

حـ ـ الطريقة العامة لتقويم الموجود السلعى هى اما التكلفة او بسعر السوق ايهما اقل . ويجوز للمنشأة ـ لظروف خاصة ـ ان تتبع طريقة اخرى .
ويجب فى جميع الحالات ان يبقى اساس التقويم ثابتا مدة بعد اخرى .

د ـ تحديد قيمة الذمات مراعى فيها المخصصات الواجبة .

هـ ـ اجراء التسويات اللازمة بحيث تكون حسابات الايرادات والمصروفات خاصة بالمدة الزمنية ـ موضوع المحاسبة ـ فى نطاق قواعد علم المحاسبة .

و ـ اعتبار المشروع مستمرا عند تحديد الربح وتقويم الاصول والخصوم ـ الا فى الحالات الخاصة التى تستدعى غير ذلك كالتخارج والتصفية وانضمام شريك وغير ذلك .

ز ـ اعداد الميزانية والحسابات على اساس ان قيمة النقد ، وهى وحدة القياس فى المحاسبة ـ ثابتة دواما .

ح ـ عدم اخذ أى ربح لم يتحقق فى الحسبان ، مع تكوين المخصصات الكافية لكل خسارة منتظرة . كما يراعى بالنسبة للمنشآت التى تقوم باعمال طويلة الاجل ان تكون حصة المدة المالية فى الارباح تقديرية بنسبة ماتم من عمل مع ضرورة تكوين مخصص كاف للخسائر التى قد تنشأ فى المستقبل ( المادة السابعة من نفس الدستور ).

٧ـ على المراقب ان يراعى سلامة التطبيق لنصوص القوانين والانظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع المراقبة ٠ ( المادة الخامسة عشر من نفس الدستور ) ٠

٨ـ على المراقب او من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في اعمال المراجعة ان يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من صحة الاجراءات التى اتبعت فى الاجتماع ويدلى برأيه فى كل مايتعلق بعمله كمراقب الشركة وبوجه خاص فى الموافقة على الميزانية بتحفظ او بغير تحفظ او فى اعادتها الى مجلس الادارة ( مادة ٥٤ فقرة ٢ من قانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ) ٠

٩ـ ان يتلو المراقب تقريره على الجمعيات العمومية ويجب ان يكون التقرير مشتملا على البيانات الآتية :

أ ـ ماذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والايضاحات التى يرى ضرورتها لاداء مأموريته على وجه مرضى ٠

ب ـ ماذا كان من رأيه ان الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها وفى حالة وجود ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع وبالنسبة للشركات الصناعية اذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له انتظامها ٠

ج ـ ماذا كانت الميزانية وحساب الارباح والخسائر موضوع التقرير متفقه مع الحسابات والملخصات ٠

د ـ ماذا كان من رأيه فى ضوء المعلومات والايضاحات التى قدمت اليه عن هذه الحسابات تتضمن كل مانص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباتها فيها وماذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية وماذا كان حساب الارباح والخسائر يعبر على الوجه

الصحيح عن ارباح الشركة او خسائرها عن السنة المالية المنتهية ٠

هـ ـ ما اذا كان الجرد قد عمل وفقا للاصول المرعية مع بيان ما جد من تعديل في طريقة الجرد التي اتبعت في السنة السابقة ان كان هناك تعديل ٠

و ـ ما اذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الادارة وفي الكشف التفصيلي متفقه مع ما هو وارد بدفاتر الشركة٠

ز ـ ما اذا كانت قد وقعت خلال السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة او لاحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة او في مركزها المالي مع بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند اعداد الميزانية وذلك في حدود المعلومات والايضاحات التي توافرت لديه ( مادة ٥٤ قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ )

١٠ ـ واخيرا نصت المادة الحادية عشر من دستور المهنة على " يحكم مسئولية مراقب الحسابات في تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها وفي نطاق ظروف المنشأة بالاضافة الى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم في تنفيذ هذه المهمة٠

## مسئولية المراقب

ان مسئولية المراقبين اما ان تكون مدنية او جنائية فتكون مدنية في حالة اهمالهم او خطئهم في المراقبة او عدم قيامهم اصلا بها ( مادة ٥٤ فقرة ٤ ) ويجوز ان يقاضيهم بسبب هذه المسئولية الشركة والمساهمون والدائنون على السواء واذا لم يعرف المراقب المسئول نترفع الدعوى على جميع المراقبين حينئذ ويسألون عن الخطأ اليسير والجسيم اذا كانوا بأجر فان كانوا بغير أجر وهذا نادر جدا فيسألون فقط عن الخطأ الجسيم وهم في ذلك كالوكلاء سواء بسواء ٠

ويسأل المراقب جنائيا عن الجرائم التى يرتكبها او يشترك فى ارتكابها ضد مصلحة الشركة ومثل ذلك تآمرهم مع المديرين على توزيع ارباح صورية على المساهمين حتى لا تفضح امور الشركة ٠

ويعاقب المراقب بالحبس مدة لاتقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على سنتين وبغرامة لاتقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه او باحدى هاتين العقوبتين كل مراقب صادق على توزيع ارباح او فوائد على خلاف احكام القانون ٠ كما يعاقب بنفس العقوبة كل مراقب وكل مستخدم فى مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب نتيجة مراجعته او اخفى عمدا وقائع جوهرية او اغفل عمدا هذه الوقائع فى التقرير الذى يقدم للجمعية العمومية ( مادة ١٠٣ فقرة ٤ ، ٥ من القانون ٢٦ لسنة ٥٤ )٠

## المسئوليات الجسيمة

واذا قام المراقب بمخالفات جسيمة فى اداء واجبه سواء بالاتفاق مع مجلس الادارة او بدون هذا الاتفاق فان للمساهمين الحائزين على ثلث رأس المال على الاقل بالنسبة للبنوك او ربع رأس المال على الاقل بالنسبة الى غيرها من الشركات المساهمة ان يطلبوا الى الدائرة التجارية بمحكمة الاستئناف التى تقع فى دائرتها مركز الشركة ان تأمر بالتفتيش على الشركة فى هذه المخالفات الجسيمة فى اداء واجبه الذى يقرره القانون او النظام متى وجد من الاسباب مايرجح وقوع هذه المخالفات ، ويجب ان يشتمل الطلب على الادلة والاسباب الجدية بما يبرر اتخاذ الاجراءات وانهم لم يتقدموا به لمجرد الاساءة او التشهير ٠ وللمحكمة - بعد سماع اقوال الطالبين

وأعضاء مجلس الادارة والمراجعين والنيابة العمومية فى جلسة سرية — أن تأمر بالتفتيش على اعمال الشركة ودفاترها وان تندب لهذا الغرض خبيرا او اكثر على نفقة طالبى التفتيش — واذا تبينت المحكمة ان مانسبه طالبو التفتيش غير صحيح جاز لها ان تأمر بنشر التقرير كله او بعضه • وان تبينت المحكمة صحة المخالفات امرت باتخاذ التدابير العاجلة وبدعوة الجمعية العمومية على الفور • وللجمعية العمومية ان تقرر عزل اعضاء مجلس الادارة او المراقبين ورفع دعوى المسئولية عليهم • ويكون قرارها صحيحا متى وافق عليه الشركاء الحائزون لنصف رأس المال بعدان يستبعد منه نصاب من ينظر فى أمر عزله من اعضاء هذا المجلس • ولايجوز اعادة انتخاب المعزولين أعضاء فى مجلس الادارة قبل انقضاء خمس سنوات من تاريخ اصدار القرار الخاص بعزلهم •

# الإخلال بالأمانة المهنية

تنص المادة الثالثة عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بتاريخ ٩ اغسطس سنة ١٩٥٨ على :

يعتبر مراقب الحسابات مخلا بالأمانة المهنية :

١ — اذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها اثناء تأدية مهمته ولاتفصح عنها الاوراق التى يشهد بصحتها اذا كان افصاحه عن هذه الحقيقة امراضروريا حتى لاتكون هذه الاوراق مضللة •

٢ — اذا لم يذكر بتقريره ماعلمه من تحريف او تمويه فى هذه الاوراق •

٣ — أهمل اهمالا مهنيا فى خطوات فحصه او تقريره عن هذا الفحص

٤ — اذا ابدى رأيا برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد الرأى ولم يشر الى ذلك فى تقريره •

٥ ـ اذا وقع تقريرا برأيه عن حسابات تفحص بمعرفته او بمعرفة مندوبيه تحت اشرافه وتوجيهه او بمعرفة زميله ( او مندوبيه ) المشترك معه في عملية المراقبة ٠

٦ ـ اذا تغافل عن الحصول عن ايضاحات كان يمكنه الحصول عليها اثناء المراجعة وكان من شأنها ان تمكنه من اكتشاف خطأ او غش وقع في الحسابات ٠

٧ ـ اذا لم يضمن في تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وما تقتضيه قواعد المحاسبة والمراجعة المتفق عليها والموصى بها ٠

# الباب الثانى

# المراجعة الميدانيـــة

فى هذا الباب سنقوم بدراسة العمل الميدانى للمراجع بارتباطه بالمشروعات التى يتولى المراجع تحقيق اغراض المراجعة من خلالها . والمشروعـــــات الاقتصادية والحكومية وأى مشروع يبنى على التعامل والمعاملات يتولد منـــه احداث قد تخضع للخطأ ومن ثم يجب أن تخضع للمراجعة . والقانون وما يحويـــه من تنظيم تشريعى للمشروعات له علاقة بالمراجعة لأن من خلاله وتحقيقـــا لاغراضه ومتطلباته تتم عملية المراجعة للمشـروعات المختلفة . وبقيام المراجـــع بعمله يتطلب الامر تنظيما لهذا العمل من حيث كيف يبدأ فيه وكيف يتمه والوقـــت المناسب للقيام به والانتهاء منه وهذا مايجب ان يضعه المراجع فى اعتبـــاره عند تخطيطه للعمل وعند تنفيذه لمهمة المراجعة . ويصاحب المراجعــــة الخارجية معاونة من داخل المشروع من حيث توافر المقومات الرئيسية لنظـــم الرقابة الداخلية والتى يتطلب من المراجع تقييما شاملا لهذه النظم حتى يتمكـن من الاعتماد عليها عند اداءه للعمل . وعندما يتولى المراجع القيام بعملـــه يجمع الادلة والقرائن بصورة منطقية حتى يتمكن من الحكم على البيانات المتولـدة من النظام المحاسبى والتى يبنى عليها تقريره النهائى .

# الفصل الأول

## المشروع والمراجعة

ان النظام الاقتصادى المصرى يتضمن نوعين رئيسين من المشروعات :

١ ـ مشروعات عامة ( قطاع عام )

٢ ـ مشروعات خاصة ( قطاع خاص )

وكل نوع من هذين النوعين ينظمهما قانون خاص من حيث الرقابة عليهما من الخارج :

**أولا ـ المشروعات العامة :**

يقصد بالمشروعات العامة المنشآت ذات الصفة الحكومية او غير الحكومية فى حد ذاتها والتى تخضع للقواعد الحكومية الموضوعة . والاموال المستغلة فى هذه المنشآت لها صفة العمومية وتمتلكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها . ويقوم الجهاز المركزى للمحاسبات بفحص الحساب الختامى وتقديم تقريره السنوى عنه . وتقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة فى المنشآت التجارية او الصناعية . الا أن طريقة المراجعة واحدة فى كلتا الحالتين وبصدور قوانين يوليو ١٩٦١ الاشتراكية انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة الى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها . وقد ترتب على اصدار قانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٦٤ بشأن الجهاز المركزى للمحاسبات أن انتقلت مهمة الرقابة على شركات القطاع العام الى الجهاز المركزى حيث يراجع حسابات المؤسسات والهيئات العامة ومايتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت . ولأن انتقال المراقبة من مراقبين للحسابات خاصين الى جهاز مركزى يقتضى فترة انتقال فان القانون نص على جواز تعيين مراقبين للحسابات

من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل الادارات الخاصة بهذا الجهاز.

## تطور قوانين الرقابة على المشروعات العامة

بعد ور قوانين يوليو الاشتراكية سنة ١٩٦١ فقد اثرت بطريق مباشر فى موقف مراقب الحسابات تجاه تعيينه فى الشركات المساهمة . ويرجع هذا التغيير فى تعيين المراجع بالنسبة لبعض من الشركات المساهمة من وقت انشاء المؤسسة الاقتصادية فى سنة ١٩٥٧ ، فالشركات التى للدولة فيها ٢٥٪ أو اكثر يكون تعيين مراقب الحسابات عن طريق قرار جمهورى بعد تقديم ثلاثة اسماء يختارهم مجلس الادارة ويصدر قرار جمهورى بتعيين واحد منهم أما فى حالات تعيين مراقبان فيجب ان يرشح مجلس الادارة ستة اسماء . كما ان هذه الشركات تخضع لديوان المحاسبة اذ على مراقب الحسابات ان يوفى ديوان المحاسبات بصورة من تقريره على الميزانية قبل اجتماع الجمعية العمومية بستين يوما على الاقل ويلزم ديوان المحاسبات ان يوافى مجلس الادارة والمساهمين بملاحظاته على هذا التقرير قبل الجمعية العمومية بثلاثين يوما على الاقل ، واستمرت هذه الصورة بالنسبة لشركات القطاع العام حتى صدر القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦١ فى ٢ نوفمبر سنة ١٩٦١ ، ويتلخص هذا القانون فى انشاء ادارات لمراقبة الحسابات لشركات القطاع وتتبع هذه الادارات المؤسسات النوعية .

وفيما يلى القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦١ بتنظيم مراقبة حسابات المؤسسات العامة والشركات التى تساهم فيها .

مادة ١ ـ يسرى هذا القانون على المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادى التى يكون من أغراضها انشاء وتأسيس شركات مساهمة ، أو الاكتتاب فيها .

ويطبق النظام الوارد فى هذا القانون على الشركات العامة التى تساهم فيها هذه المؤسسات بنصيب قدره ٢٥٪ فأكثر .

مادة ٢ ـ تنشأ بكل مؤسسة من المؤسسات المشار اليها فى المادة السابقة ادارة تختص بمراقبة حسابات الشركة وفحص مراكزها المالية وميزانيتها الختامية وابداء الملاحظات بشأن سلامة نظامها المحاسبى وصحة دفاترها ، وسلامة اثبات وتوجيه العمليات فيها بما يتفق مع الاصول المحاسبية السليمة فى تحقيق النتائج المالية .

مادة ٣ ـ يرفع مدير هذه الادارة نتائج الاعمال المشار اليها فى المادة ٢ الى رئيس مجلس ادارة المؤسسة المختصة . تمهيدا لعرضها على مجلس الادارة ، قبل اعتمادها من رئيس الجمهورية .

مادة ٤ ـ يكون لمجالس ادارة هذه المؤسسات فى صلاتها بالشركات المشار اليها فى المادة الاولى سلطات واختصاصات الجمعية العمومية فى الشركات المساهمة فى شأن تعيين مراقبى حساباتها المدرجين فى السجل المشار اليه فى المادة ٨ .

مادة ٥ ـ يضع مجلس ادارة المؤسسة لائحة نظام العمل فى الادارة المذكورة وترتيب الوظائف والدرجات فى حدود القواعد المقررة فى القرار الجمهورى رقم ١٥٢٨ لسنة ١٩٦١ باصدار لائحة نظام موظفى وعمال المؤسسات العامة . ويصدر بهذه اللائحة قرار جمهورى .

مادة ٦ — يجرى مجلس ادارة المؤسسة تقدير أحتياجات الشركات التى تشرف عليها المؤسسة من مراقبى الحسابات ومساعديهم ويجرى تعيينهم طبقا للقواعد المنصوص عليها فى القرار الجمهورى المشار اليه فى المادة السابقة •

ويجوز لمجلس الادارة تعيين مراقبى الحسابات فى غير أدنى الدرجات ومراعاة الخدمة السابقة والخبرة الخاصة للمعينين فى هذه الادارة •

مادة ٧ — لمجلس الادارة ان يمنح بدلات طبيعة عمل ومكافآت تشجيعية لمن يبدو نشاطا ظاهرا فى المهام الموكولة اليهم • وذلك مع مراعاة الاحكام التى تتضمنها نظام موظفى وعمال المؤسسات العامة المشار اليها •

مادة ٨ — يصدر بتعيين مراقبى الحسابات قرار جمهورى وتسجل اسماؤهم بعد صدور القرار فى سجل خاص ، ولا يجوز نقلهم من وظائف الى ادارات أخرى داخل المؤسسة الا بموافقتهم كما لا يجوز تعيينهم فى الشركات التى تشرف عليها المؤسسة الا بعد مضى ثلاث سنوات على الاقل على ترك خدمة المؤسسة •

مادة ٩ — لا يجوز لمراقبى الحسابات ومساعديهم المعينين بهذه الادارة ان يجمعوا بين وظائفهم فى المؤسسة وبين أى عمل آخر ، كما لا يجوز لهم مباشرة اعمال او اداء خدمات للغير بأجر او بغير أجر •

مادة ١٠ — على مراقبى الحسابات مراعاة أصول المهنة والالتزام بواجباتها وآدابها ، وفى حالة مخالفتها تسرى فى شأنهم — فضلا عن القوانين الخاصة فى هذا الشأن — العقوبات التأديبية التى تضعها لائحة نظام وموظفى وعمال المؤسسات العامة المشار اليها • والاحكام التى تتضمنها اللائحة المنصوص عليها فى المادة ٥ ولا يحول ذلك دون اتخاذ الاجراءات الجنائية او المطالبة بالتعويض المدنى عند الاقتضاء •

مادة ١١ ــ تحل الادارات المشار اليها فى المادة ٢ محل مكاتب مراقبى الحسابات المنصوص عليها فى القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المشار اليه وذلك فيما يتصل بمراقبة حسابات شركات المساهمة التى تسرى عليها احكام هذا القانون .

مادة ١٢ ــ يستمر مراقبو حسابات الشركات الخاصة لأحكام هذا القانون فى عملهم حتى انتهاء السنة المالية الحالية لهذه الشركات وعرض تقاريرهم على الجمعيات العمومية .

وظاهر من القانون السابق أن تعيين مراقب الحسابات يأتى من مجلس ادارة المؤسسه فكأن الادارة تتبع المؤسسة وليست فى وضع المراقبة والاشراف عليها وانما الخضوع لادارة المؤسسة ومجلسها الذى يتكون من بعض رؤساء الشركات التى تقوم ادارة مراقبة الحسابات بمراقبة حساباتها وتصرفات اعضاء مجلس الادارة وهذا مايعيب هذا التكوين لادارة مراقبى الحسابات وهناك اقتراحين للتغلب على هذا العيب .

أ ــ ان تكون ادارة مراقبة الحسابات تتبع الوزير المختص والمشرف على المؤسسات النوعية وبذلك تكون هذه الادارة على مستوى الوزير.

أو

ب ــ أن تتبع هذه الادارة المجلس الاعلى للمؤسسات .

وحتى تتلافى العيوب صدر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ .

القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ ( ٢٥ يوليو ١٩٦٥ ).

ترتب على اصدار قانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ بشأن الجهاز المركزى للمحاسبات أن انتقلت مهمة الرقابة على شركات القطاع العام الى هذا الجهاز

المركزى وأصبحت مهمته مراجعة حسابات المؤسسات والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت . ولذلك صدر القانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٦٥ بشأن تنظيم مراقبة حساباتها لأن انتقال المراجعة من مراقبين للحسابات خاصين الى جهاز مركزى يقتضى فترة انتقال نصت عليها المادة ١٣ من هذا القانون على انه يجوز تعيين مراقبين للحسابات بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل الادارات الخاصة بهذا الجهاز . ويحدد رئيس الجهاز المركزى مقدما . ويبلغ هؤلاء المراقبين تقاريرهم الى مجلس الأمة ومدير الادارة العامة المختص بالجهاز المركزى للمحاسبات والى المؤسسة ورئيس مجلس ادارتها ورئيس مجلس ادارة الوحدة ومدير عام مصلحة الشركات .

ويتطلب القانون انشاء ادارة تختص بمراقبة الحسابات فى المؤسسة او الهيئة العامة على ان تختص بمراجعة حساباتها وحسابات الشركات والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لها وما يترتب على ذلك من فحص ميزانياتها ومراكزها المالية وحساباتها الختامية وكذلك ابداء أى ملاحظات بشأن نظامها المحاسبى وسلامة ودقة التسجيل الدفترى وتوجيه العمليات بما يتفق مع الاصول المحاسبية السليمة فى تحقيق النتائج المالية .

ولهذه الادارة ان تتحقق مما يلى :

أولا ـ بيان ماذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والانظمة على وجوب اثباته فيها وماذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للوحدة فى نهاية المدة وما اذا

كانت حسابات النتيجة تعبر عن النتيجة بوجه صحيح وفقا لقواعد المحاسبة .

ثانيا ــ الاشراف على الجرد واعتماده والتأكد منه ومن تقويم الاصول طبقا للاجراءات السليمة وان تشير فى تقريرها لكل تغيير يطرأ على اساس وطرق تقويم وجود الاصول .

ثالثا ــ التأكد من أن كل الالتزامات والمسئوليات والخسائر المختلفة قد أخذت فى الحسبان فى صورة مخصصات او غيرها مع بيان أى احتياطيات لم تظهرها الميزانية .

رابعا ــ ايضاح المخالفات لاحكام القوانين والنظم التى وقعت فى خلال السنة المالية على وجه يؤثر على نشاط الوحدة او على مركزها المالى او على ارباحها مع بيان ما يكون قد اتخذ فى شأن ذلك وماذا كانت هذه المخالفات قائمة عند اعداد الميزانية .

( مادة ٢ من القانون )

كما حدد القانون التزام الادارات بالعمل وفق تخطيط وبرامج محددة معتمدة من الجهاز المركزى للمحاسبات .

( مادة ٤ )

ومنع القانون مديرى ادارات المراقبة ونوابهم ومراقبى الحسابات بها من الجمع بين وظائفهم واى عمل آخر ومنعهم من مباشرة اعمال اداء خدمات للغير بأجر او بدون اجر .

( مادة ٩ )

وقد طالب القانون من مديرى واعضاء الادارات مراعاة اصول المهنة

والالتزام بواجباته وعلى الأخص :

١ ـ الكشف عن الوقائع التى يعلمون بها اثناء تأدية مهمتهم والتى لا تفصح عنها الحسابات والتقارير التى يشهدون بصحتها وذلك متى كان الكشف عن هذه الوقائع امرا لازما لكى تعبر هذه الحسابات والتقارير عن الواقع. وكذلك الكشف عما علموه من تحريف او تمويه فى هذه الحسابات والتقارير أو أية وقائع من شأنها ان تؤثر على حقيقة المركز المالى او حقيقة الارباح او الخسائر عن الوحدة موضع المراجعة .

٢ ـ مراعاة الاوضاع المهنية فى الفحص والتقرير عنه والحصول على الايضاحات التى من شأنها ان تمكنهم من الكشف عن الخطأ او الغش.

( مادة ١٠ )

من الناحية التأديبية فان رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات هو الذى يرفع الدعوى التأديبية على الاعضاء الفنيين بالادارات عند اخلالهم بواجباتهم المهنية .

( مادة ١١ )

وقد صدرت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ بقرار جمهورى رقم ٢٤٠٥ لسنة ١٩٦٦ فى ٢٥ يونيو ١٩٦٦ حيث نظمت لائحة نظام العمل . ففى الباب الاول نظم تشكيل الادارة وفى الباب الثانى نظام العمل بالادارة وفى الباب الثالث اجراءات تأديب العاملين الفنيين بالادارة .

# أولا: تشكيل الادارة

يحدد رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات المؤسسات العامة او الهيئات العامة التى ينشأ بكل منها ادارة لمراقبة حساباتهم وحسابات الشركات التابعة لها .

وتشكل كل ادارة من مراقبة عامة او اكثر حسب عدد الوحدات التى تمارس نشاطها بالنسبة لها .

ويشترط فيمن يعين فى وظائف مديرو الادارات ونوابهم ومراقبو الحسابات أن يكونوا من بين الحاصلين على درجة البكالوريوس من احدى كليات التجارة بجامعات جمهورية مصر العربية او مايعادلها وأن يكونوا من احدى الفئتين التاليتين :

أ ـ المزاولون فعلا لمهنة المحاسبة والمراجعة فى تاريخ العمل بقانون ٤٤ لسنة ١٩٦٥ ولهم الحق فى اعتماد ميزانيات الشركات المساهمة وفقا لاحكام القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ فى شأن مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة منذ مدة لاتقل عن سبع سنوات بالنسبة لمدير الادارة ونائبه وأربع سنوات بالنسبة لمراقب الحسابات .

ب ـ الذين امضوا فى احدى الوظائف المنصوص عليها فى المادة ١٠ من القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ مدة لاتقل عن خمس عشرة سنة بعد حصوله على المؤهل الجامعى بالنسبة لمدير الادارة او نائبه او اثنى عشر سنة بالنسبة لمراقب الحسابات .

أما المراجع الاول والمراجع فيشترط ان يكون حاصلا على درجة البكالوريوس فى التجارة وان يكون مقيدا بسجل المحاسبين والمراجعين

ومزاولا للمهنة فى تاريخ صدور القانون بجدول " ب " لمدة لاتقل عن خمس سنوات او سنتين على التوالى او يكون قد امضى فى احدى الوظائف المنصوص عليها فى المادة ١٠ من قانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ مدة لاتقل عن ثمانية سنوات او خمس سنوات من تاريخ الحصول على المؤهل الجامعى بالنسبة للمراجع الاول والمراجع على التوالى ٠

اما المراجع المساعد فيكون من بين الحاصلين على بكالوريوس التجارة ومقيدا بسجل المحاسبين والمراجعين بجدول " ب " او يكون قد امضى فى احدى الوظائف المنصوص عليها فى مادة ١٠ من قانون ١٢٢ لسنة ١٩٥١ مدة لاتقل عن ثلاث سنوات من تاريخ الحصول على المؤهل الجامعى ٠

اما المراجع تحت التمرين فيشترط ان يكون حاصلا على بكالوريوس التجارة ٠

## ثانيا: نظام العمل بالادارة

نظم هذا الباب العمل بادارة مراقبة الحسابات من نواحى تنظيم وتنسيق العمل ووضع برامج المراجع وخطة العمل ٠ والعمل الذى يجب ان يقوم به المراجعين فى اثناء تأدية وظيفتهم والحقوق المستمدة من اعمالهم وواجباتهم٠

١ ـ تنظيم العمل وبرامج المراجعة ٠

يختص مدير الادارة بتنظيم العمل بها كمايقوم بتنسيق الاعمال بين المراقبات المختلفة ويكون مسئولا عن حسن سير العمل بها ومتابعة اعمالها

وأعمال اعضائها ويعاونه نائبه ويحل محله اثناء غيابه ٠

وخلال الثلاثة شهور الاولى من السنة المالية يعد مدير الادارة بالاشتراك مع نائبه ومراقبى الحسابات بالادارة خطة وبرامج العمل ويشرف على تنفيذ هـا ويتطلب الامر اعتماد خطة العمل من الجهاز المركزى للمحاسبات ويعتبـر عدم الرد من الجهاز على البرامج المرسلة اليه خلال شهرين من تاريـخ ارسالها موافقة ضمنية عليها وذلك دون الاخلال بحق الجهاز فى تعديلهـا خلال فترة التنفيذ حسبما تقتضيه الاحوال ٠

وقد راعى القرار التنفيذى مايلى عند اعداد برامج المراجعة :

١ـ اخذ طبيعة النشاط الذى تقوم به الوحدات محل المراجعة فى الاعتبـار

٢ـ عدد العاملين فى تنفيذ هذه البرامج على مختلف مستوياتهم ٠

٣ـ الاعمال التى ستوكل للعاملين خلال فترة التنفيذ ٠

وتكون مسئولية متابعة العمل واقعة على مراقب الحسابات الذى يضـع تفصيلات برامج المراجعة والعمل وملاحظة سلامة تنفيذ معاونيه لها ٠

٤ـ ان تكون تفصيلية بحيث تؤدى الى سهولة تحقيق الاهداف التى وضعـت من اجلها ٠

وفى قيامهم بالمراجعة حدد الواجبات الاساسية التالية :

١ـ التحقق من مدى ملاءمة النظام المحاسبى وانظمة الرقابة الداخليـة للوحدة ٠

٢ـ التأكد من سلامة توجيه العمليات المحاسبية والقيود بالدفاتر وعـدم الالتزام بالمراجعة المستندية والدفترية وحدها ٠ بل يجب التحقق من سلامة

التصرفات ذاتها ومن اتباع النظم والقواعد العامة ٠

٣ـ التثبت من وجود الاصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها وانها سجلت بالتكلفة وانه يجرى استهلاكها بالقدر المناسب ٠

٤ـ التحقق من صحة الايرادات والمصروفات ٠

٥ـ التحقق من الالتزامات وجديتها ٠

٦ـ الاشتراك فى عمليات جرد الخزائن والمخازن واجراء جرد مفاجئ جزئى او كلى على ان يشار الى نتائج الجرد فى تقارير المراجعة ٠

٧ـ اعتماد مدير الادارة للاقرارات الضريبية وسائر الاقرارات التى تقدم الى الجهات الحكومية وتستلزم مثل هذا الاجراء ٠

وفى سبيل تنفيذ هذه الواجبات فان لاعضاء الادارات الفنية الحق فى الاطلاع على جميع السجلات المحاسبية للوحدات محل المراجعة وسائر حساباتها ومستنداتها واية محاضر او تقارير او اقرارات يرون ان اعمال المراجعة تستلزم الاطلاع عليها ولهم ان يطلبوا البيانات والايضاحات اللازمة لاستفساراتهم ٠

## التقرير السنوى

يعد مراقب الحسابات المختص تقريرا سنويا عن كل وحدة من الوحدات الخاضعة لمراجعته يضمنه الملاحظات التى اسفرت عنها المراجعة وما اتخذ بشأنها وما اذا كان قد حصل على الايضاحات والبيانات التى رأى ضرورة الحصول عليها وما اذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر بوضوح عن حقيقة المركز للوحدة وعن حقيقة ارباحها وخسائرها فى نهاية العام ٠

كذلك يجب ان يتضمن التقرير طريقة الجرد والتقييم التى اتبعتها الوحدة ومدى التحقق من سلامتها وموافقتها للاجراءات التى اعتمدتها الادارة والاصول المرعية ·

ويشير فى التقرير الى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقييم او الجرد وأثر ذلك على نتائج الحسابات ·

ويعد هذا التقرير خلال شهر من تاريخ الانتهاء من فحص الميزانية او الحساب الختامى ويجب ان لايتأخر التقرير السنوى عن اربعة اشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للوحدة محل المراجعة ·

## التقرير الدورى

تعد ادارة مراقبة الحسابات تقارير ربع سنوية عن نتائج اعمال المراجعة التى تمت خلال الفترة وتبلغ الى الجهاز المركزى للمحاسبات خلال شهر من تاريخ انتهاء كل فترة ويجب ان توضح هذه التقارير مدى تنفيذ البرامج التى وضعت للمراجعة والملاحظات الهامة التى اسفرت عنها وما اتبع بشأنها ·

ويرفع مدير ادارة المراقبة التقارير الدورية والسنوية مع ملاحظاته الى الجهاز المركزى للمحاسبات والى رئيس مجلس ادارة المؤسسة او الشركة او الهيئة او الوحدة محل المراجعة والى الجهات المشرفة عليها كما تبلغ صورة منها مرفقة بها مايبديه الجهاز المركزى للمحاسبات من ملاحظات عليها خلال شهر من تاريخ موافاته الى مجلس الشعب ·

وعلاوة على المراجعة التى حددت سابقا فان المادة ٢١ من القرار تطلبت من ادارة مراقبة الحسابات بمراجعة واعتماد البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم كفاية الاداء للشركات والوحدات محل مراجعة الادارة وذلك طبقا لما تحدده الادارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الاداء بالجهاز المركزى للمحاسبات٠

ثانيا ـ مشروعات خاصة

هى مراجعة المنشآت التى تكون ملكيتها للافراد سواء شركات اموال او شركات اشخاص او مشروعات فردية او جمعيات او نوادى او حسابات تركات .

وسميت المراجعة خاصة لأن الذى يمتلك رأس المال عدد محدود من الافراد يتراوح بين عدد كبير كما فى الشركات المساهمة او فرد واحد كالمؤسسات الفردية . وتختلف علاقة المراجع باصحاب هذه المنشآت تبعا لنوع المنشأة : فمراجعة شركات الاموال جبرية يحتمها قانون الشركات ويعتبر المراجع وكيلا عن مجموع المساهمين ( مادة ٥٤ قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ) . اما مراجعة شركات الاشخاص او المؤسسات الفردية فهى مراجعة اختيارية متروك لاصحاب رأس المال امر الاستعانة بمراجع خارجى او عدم الاستعانة به . واذا استعان اصحاب رأس المال الخاص بمراجع خارجى فيجب ان يكون الاتفاق كتابيا يحدد فيه نوع المهمة الموكولة الى المراجع سواء اكانت كلية او جزئية .

وتقسم المراجعة لهذه المشروعات الخاصة من حيث الالتزام القانونى الى :

١ ـ مراجعة يتطلبها القانون .

٢ ـ مراجعة لا يلزم القانون بها .

## مراجعة يتطلبها القانون

ألزم القانون عددا كبيرا من المنشآت بمراجعة حساباتهم وأهم هذه المنشآت فى هذا المجال هو الشركات المساهمة . والشركة المساهمة لها

طبيعة خاصة من حيث ادارتها ، فادارة ومراقبة الشركة المساهمة ممنوحة الى اعضاء مجلس الادارة الا انه كان لابد من وجود وسيلة ليطمئن المساهمون على اساس ان الحسابات المقدمة لهم من مجلس الادارة صحيحة وتمثل المركز السليم للشركة وأن المديرين لم يستغلوا سلطتهم ومركزهم فى التلاعب بأموال الشركة او فى استعمال هذه الاموال لكسبهم الشخصى ولن يستطيع كل مساهم أن يطمئن من هذه الجهة لأن معرفته بهذه الامور قد تكون قليلة أو معدومة . وحتى لو كان للمساهم دراية كبيرة بهذه الامور فلن يكون عمليا اعطاء حق التفتيش والسؤال لكل مساهم نظرا لكثرة عددهم . ولهذا اصبح من الضرورى للمساهمين ان يعينوا مراقبا او اكثر ذو خبرة بمراجعة الحسابات لكى يعمل نيابة عنهم فى مراقبة الشركة وادارتها . على ان يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات او اكثر من الاشخاص الطبيعيين تعينه الجمعية العمومية وتقدر أتعابه ... ( مادة ٥١ ) وتطبق هذه المادة ايضا على شركات التوصية بالأسهم.

## ٢ـ مراجعة لايلزم بها القانون

لايلزم القانون مراجعة بعض المنشآت مثل المؤسسات الفردية وشركات الاشخاص ( شركة تضامن او شركة توصية بسيطة ) غير ان قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمعدل بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ تطلب اعتماد حسابات هذه المنشآت ووثائقها ومستنداتها بواسطة محاسب او محاسب تحت التمرين او مساعد فتنص المادة ٤٨ على الآتى :

يجب أن يكون الافراد والوثائق والمستندات المؤيدة له معتمدة من محاسب مقيد بأحد جداول السجل العام للمحاسبين والمراجعين وأن تكون جميعها مستندة الى السجلات والمستندات التى يلزم الممول مسكهـــا والتى تعين بقرار من وزير المالية والاقتصاد وذلك اذا زاد رأس مالـــه عن ألف جنيه وكان يستخدم عشرة عمال فأكثر او اذا جاوز صافى ربحـــه السنوى آخر ربط نهائى او حسب اقراره الاخير ايهما أكبر٠٠"

ولا يفهم من نص هذه المادة وجوب تعيين مراجع لمراجعة الحسابـــات مراجعة مستندية والتحقق من الاصول واكتشاف الاخطاء اذ ان هذه هـى مهمة المراجع كما سبق وبينا ، وانما تنص المادة على اعتماد الحسابـــات بواسطة محاسب ٠ وهناك فرق بين وظيفة المحاسب ووظيفة المراجع ٠ فالمحاسب فى هذا المجال سيقوم بتقييد العمليات وتصنيفها وجمعهـــا وربطها واستخراج الحسابات الختامية بغض النظر عن مراجعة العمليـــات التى قامت بها المنشأة او عدم مراجعته لها ٠ واعتماد المحاسب للحسابـــات فى هذا المجال لن يفهم منه انه قام بجانب عمله كمحاسب بمهنة المراجعـــة لان المراجعة تبدأ من حيث انتهى المحاسب واقراره للحسابات والمستندات معناه فى الواقع انه قام بتقييد العمليات التى قدمت له وانه قام بمهمـــة المحاسب ٠ ومن الناحية العملية نجد ان مصلحة الضرائب لاتعترف بامضـاء المحاسب على الحسابات بانه قام بالمراجعة ونجدها فى معظم الاحيـــان ترفض حسابات المنشأة ومستنداتها وتقدر ارباحها جزافيا ٠

وما ينطبق على المؤسسات الفردية ينطبق على شركات الأشخاص٠

## شركات الأشخاص

ليس هناك الزام قانونى بتعيين مراجع للحسابات لشركات الاشخاص الا ان العادة جرت على تعيين مراجع للحسابات لهذا النوع من المنشآت لاعتماد حسابات الشركة وتسوية حقوق الشركاء طبقا لعقد الشركة . ولمراجعة حسابات شركة الاشخاص فوائد عملية كبيرة منها :

١ ــ أطمئنان الشركاء على صحة الحسابات اذ انه بناء على تحديد الربح او الخسارة تحديدا صحيحا تعتبر هذه النتيجة اساسا صحيحا لتسوية انصبة الشركاء .

فى حالة وجود شركاء موصين ( ولا يشتركون فى الادارة حسب ما يتطلبه القانون ) او شركاء متضامنون لا يقومون بادارة الشركة . فان وجود المراجع مدعاة لاطمئنان هؤلاء الشركاء على رشد الادارة وعلى صحة نتيجة اعمال الشركة وحقيقة مركزها المالى .

٢ ــ الحسابات المراجعة تكون اساسا سليما لتحديد حقوق الشركاء وخصوصا عند دخول شريك او انفصال شريك او وفاة شريك .

## المؤسسات الفردية

بالرغم من عدم الزام القانون بمراجعة حسابات الافراد الا ان المراجعة فى هذه الحالة تفيد صاحب رأس المال فى أكتشاف الاخطاء او التلاعب فى الحسابات مما يترتب عليه لو لم تكشف ، ضياع مصالح صاحب رأس المال فضلا عن ان الحسابات التى تقدم لمصلحة الضرائب والتى لم يراجعها مراجع خارجى معرضة للرفض ومن ثم يقدر الربح تقديرا جزافيا يكون فيه ضرر لصاحب رأس المال .

# التوقيت الزمنى للمراجعة

تتطلب عملية المراجعة فحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر وهذا مايسمى بالمراجعة الكلية ، او قد تراجع بعض العمليات اى مراجعة جزئية ، والمراجعة الجزئية لا يمكن تسميتها بمراجعة ، لان المراجعة يجب ان تكون شاملة . فالمراجع لن يستطيع ابداء رأيه المهنى الا اذا راجع السجلات مراجعة شاملة وفى معظم المنشآت تكون العمليات كثيرة العدد وتتطلب وقتا طويلا لمراجعتها مما يجعل مراقب الحسابات يعتمد على الرقابه ، وبعد ان يقوم باختباراته لهذا النظام يستطيع ان يقرر مااذا كان يستطيع الاعتماد عليه وبالتالى يترك المراجعة الشكلية ويوجه الاهتمام الى المراجعة من حيث الاسس العامة اى يقوم بمراجعة اختبارية وليس مراجعة شاملة .

وفى كل الاحوال فان طريقة المراجعة من حيث التوقيت تنقسم الى :

أ ـ مراجعة مستمرة  ب ـ مراجعة نهائية

# أولاً : المراجعة المستمرة

والمراجعة المستمرة هى المراجعة التى يكون فيها المراجع ومساعديه مشغولون بصورة مستمرة فى مراجعة الحسابات على مدار السنة او فترات محددة فى خلال السنة المالية على ان يقوم المراجع فى النهاية بمراجعة اخيرة للقوائم المالية بعد اقفال الدفاتر والحسابات . ويجب ان تتم المراجعة المستمرة ببرنامج محدد ومنظم وان ينفذ بالبرنامج بواسطة المراجع او مندوبيه على ان يؤشر فى البرنامج على الذى اتمه وبذلك

يمكن معرفة ماتم من عمل اثناء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج المراجعة.

ولهذه الطريقة فى المراجعة مزاياها وعيوبها ، ويمكن تلخيص مزاياها فى الآتــــى :

١ ــ يمكن للمراجع ان يقوم بمراجعة اكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقــــت على مدار السنة وللتتبع المستمر للعمل داخل المشروع.

٢ ــ ان تقييد العمليات تراجع فور الانتهاء منها وبذلك يمكن تصحيــــح الاخطاء المكتشفة بصورة سريعة ، كما يمكن اكتشاف التلاعب قبل ان يستفحل ففى الحالة الاخيرة لن يتاح للشخص المتلاعب ان يستولى على مبالغ كبيرة لان امره سيكتشف بسرعة لو أجلت المراجعة الى نهاية العام.

٣ ــ انه يمكن الانتهاء من المراجعة الاخيرة فى فترة قصيرة وبذلك تقدم الحسابات الختامية المعتمدة بعد انتهاء السنة المالية بوقت قصير.

٤ ــ كثرة تردد المراجع على المنشأة له اثره على انتظام العمل وانجــــازه بدون تأخير.

٥ ــ تعرف المراجع على تفاصيل اوجه نشاط المنشأة ونواحيها الفنية بسبـب تردده المستمر واجراء المناقشات المستمرة بينه وبين القائمين بالعمل.

٦ ــ الاثر النفسى على موظفى المنشأة بسبب تردد المراجع المستمر فــــى فترات غير معروفة لهم مما يقلل من فرص ارتكاب الغش والاخطاء.

٧ ــ انتظام العمل بالنسبة لاعمال المراجع اذ انه يستطيع ان يوزع وقتــــه ووقت مساعديه على المنشآت المختلفة التى يقوم بمراجعتها طوال السنـــة وهذه مزية كبيرة للمراجع اذ ان المراجعة المستمرة توفر عليه وعلى مساعديــه الضغط الكبير الذى يلازم المراجعة النهائية ، اذ انه فى الحالــــة

الاخيرة عليه ان يقوم بانجاز العمل فى فترة قصيرة بين نهاية السنة المالية وتقديم الحسابات الختامية المعتمدة .

وبالمراجعة المستمرة يستطيع المراجع ان يوزع العمل على مدار السنة وان يكون هناك موسم يكثر فيه العمل وموسم لايكون فيه أى عمل .

ورغم هذه المزايا للمراجعة المستمرة الى ان لها عيوبها :

١ ـ هناك احتمال لتغيير الارقام بصورة عمدية او غير متعمدة بعد ان ينتهى المراجع من مراجعته وقد لايتبين المراجع هذه التغيرات لانه لايعود الى مراجعة ما اتمه من عمل .

٢ ـ عدم المراجعة بصورة متواصلة حتى النهاية له ضرره بسبب انقطاع العمل عند مرحلة معينة ثم مواصلته بعد فترة اخرى مما يؤدى الى السهو من جانب المراجع فى التتبع الكامل للعمليات التى تركت بدون اتمام عند انتهاء اخر زيادة للمشروع.

٣ ـ قد تؤدى المراجعة المستمرة الى ارتباك العمل فى المنشأة نظرا لوجود المراجع فى اوقات غير مناسبة كما ان المراجعة لو تمت فى اوقات منتظمة ومعروفة يضيع الغرض منها من ناحية تأثيرها النفسى .

٤ ـ قد يؤدى كثرة تردد مساعدى المراجع على المنشأة اثناء المراجعة المستمرة الى نشأة صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل او ينجم عنها احراج المراجع فى حالة اكتشافه للخطأ او العكس.

وهذه العيوب من الممكن تلافيها وتقليل الاخطاء الناشئة عنها . فمثلا توضع قاعدة بعدم التغيير فى الارقام بعد ان ينتهى المراجع من مراجعته واذا لزم التغيير فيجب اجراؤه بقيد فى اليومية العامة . اما التغيير العمدى لسوء النية فيصعب وضع قاعدة ضده . الا انه لو قام المراجع بوضع اشاره خاصة عند مراجعته الارقام لكى يتبين ما اذا كانت هى الارقام التى سبق ان غيرت او ان ارقاما اخرى طرأ عليها التغيير وهذه التأشيرات يجب ان يحتفظ بسريتها الا انه قد يخشى من متلاعب حاذق يستطيع ان يقلد هذه التأشيرات . ولكى يحتاط المراجع ضد تغيير المجاميع او الارصدة يسجل هذه المجاميع او الارصدة فى مذكراته او يحتفظ بنسخة من الكشوف المقدمه له بهذه المجاميع والارصدة وهذا الاجراء ضرورى بالنسبة لارصدة الحسابات الاسمية وحسابات النقدية والحسابات الخارجية الشخصية .

ومن المستحسن عدم مراجعة الترحيلات من دفاتر اليومية الى دفتر الاستاذ العام الا فى نهاية المدة حتى يمكن اكتشاف الخطأ أو الغش ، وانما يقوم بمراجعة مستندية لعمليات النقدية وجمع الدفاتر المساعدة ومراجعة دفاتر استاذ العملاء والموردين .

## ثانيا : المراجعة النهائية

وهى المراجعة التى تبدأ بعد ان اتمت ادارة الحسابات تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية . وتتم المراجعة بطريقة متواصلة فيقوم المراجع ومساعدوه باختبار العمليات وفحصها او لتحقق من الميزانية

العمومية وحساب الارباح والخسائر للتأكد من صحتها ووضع تقريره عن نتيجة الفحص الذى قام به ٠

ومن وجهة نظر المراجع فان هذه الطريقة فى المراجعة اسلم طريقة وتتبع عادة اذا كانت عملية من وجهة نظر المراجع وفى حالة استطاعته فى ان يوفق فى توزيع وقته ووقت مندوبيه ٠ ونجد ان هذه الطريقة تتبع فى المنشآت الصغيرة الا انه فى المنشآت الكبيرة نظرا لكثرة العمليات وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات يصعب اجراء مراجعة نهائية لتعذرها من الناحية العملية ،حيث ان عامل الوقت ضيق والتأخير وارد فى تقديم التقارير المالية ولن يستفاد استفادة فعالة من هذه التقارير نظرا لطول المدة بين انتهاء السنة المالية وتقديمها ٠ وفى الشركات المساهمة تحرص الادارة على دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للاجتماع فى اقرب وقت بعد نهاية السنة المالية لعرض نتائج اعمالها واعتمادها والموافقة عليها ٠

وأحسن طريقة للمراجعة هى ان تعمل مراجعة جزئية اثناء السنة بواسطة مراجع وان يقوم مراجع آخر بعملية المراجعة النهائية الا ان هذه الطريقة تتطلب تكلفة اكبر ٠ ومن الناحية العملية قد نجد هذا منفذا فى بعض المشروعات الكبيرة التى يوجد فى تنظيمها ادارة للمراجعة الداخلية تتكون من موظفين تابعين للمنشأة تنصب اعمالهم على مراجعة التفاصيل التى يقوم بتقييدها موظفو ادارة الحسابات ٠ ويحقق هذا

النظام ركنا هاما فى الرقابة الداخلية . ويستطيع المراجع اذا تحقق من فاعلية ادارة المراجعة الداخلية ان يعتمد على مراجعتها للعمليات الروتينية وان يوجه جل همه الى المراجعة من حيث مستوياتها واسسها .

## الفرق بين المراجعة والفحص الخاص

سبق اذ بينا باسهاب اغراض المراجعة الا انه بجانب قيام المراجع بمراجعة حسابات ومستندات وتقارير المنشأة قد يطلب منه فحص حسابات المنشأة لغرض معين . وفى حالة تكون مهمة المراجع محددة بالعمل الموكول اليه بحثه . ويعتبر فى هذه الحالة فاحصا للحسابات وليس مراجعا لها . فالفحص الخاص يختلف عن المراجعة فى انه لايجرى التحقق من ان الميزانية العمومية للمنشأة تمثل الواقع وان الارباح أو الخسائر صحيحة وانما لغرض الحصول على معلومات ذات صفة خاصة يطلبها العميل او فى حالة الغش او التزوير ومدى هذا الغش.

والفحص الخاص قد يكون لأحد الاغراض الآتية :

١ - لحساب فرد او شركة بقصد شراء منشأة قائمة ويهدف الفحص هنا الى معرفة اتجاه الارباح الحقيقية وتقدير قيمة الاصول والخصوم التى ستنتقل وشهرة المحل ان وجدت.

٢ ــ فحص حسابات شركة اشخاص لحساب شريك جديد او لغرض انفصال شريك وذلك بقصد اعادة تقويم الاصول وتقدير قيمة حقوق الشريك المنفصل او المبلغ الذى سيدفعه الشريك الجديد نظير الشهرة وتحديد نسب الارباح •

٣ ــ فحص الميزانية العمومية والحسابات الختامية نيابة عن بنك سيقوم باقراض منشأة قرضا لتمويل عملياتها ومشروعاتها •

٤ ــ فحص الحسابات والميزانية العمومية والحسابات الختامية لحساب فرد او هيئة تريد الاستثمار فى منشأة فردية او شركة اشخاص او شركة أموال •

٥ ــ فحص الحسابات لغرض تقويم السهم وتقدير قيمتها الحقيقة •

٦ ــ فحص الدفاتر والمستندات والحسابات لحساب منشأة بقصد اكتشاف غش او تزوير مشتبة فيه او حصل فعلا •

٧ ــ فحص نظام الحسابات وسير العمل بقصد وضع نظام جديد اوتعديل نظام قائم لكى يحقق مزايا المراقبة الداخلية او لغرض ادخال الآلات المحاسبية • وفحص نظام التكاليف بقصد وضعه على اساس علمى سليم •

٨ ــ فحص الميزانية العمومية بقصد معرفة المركز المالى للمنشأة ومدى تمثيل صافى الاصول باصول حقيقية •

٩ ــ فحص ضريبى بقصد التأكد من صحة وانتظام الحسابات وتحديد الضريبة المستحقة •

١٠ ــ فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بواسطة خبير لاعطاء رأيه المهنى امام القضاء للفصل فى النزاع القائم •

يتضح مما سبق بعض الاغراض الخاصة التى قد يتطلب من المراجع فحص الحسابات لغرض التحقق منها • وعندما يطلب منه الفحص لاغراض خاصة فمن المستحسن ان يطلب من عميله تعليمات مكتوبة عن مدى فحصه والفترة التى تغطيها عملية الفحص والغرض الذى من اجله طلب اليه الفحص والعمل الذى يتم عند الفحص ليس فى كثرة العمل المطلوب عند المراجعة • الا ان لكل حالة ظروفها الخاصة • ويجب على المراجع ان يضع فى ذهنه دائما الغرض من الفحص • ومما يسهل عمل المراجع عند الفحص وجود حسابات ختامية سبق ان روجعت وميزانية عمومية سليمة • وبما ان المراجع قد استشير فى هذه الحالة كخبير فان عليه ان يقرر مدى امتداد عملية الفحص والتقرير الذى سيكتبه فى هذا الشأن وان يضع امامه ان رأيه سيعتمد عليه عميله فى تكوين قراره كما انه سيطلب منه الشهادة فى حالة اكتشافه للغش او للتزوير ولهذا فان اوراق المراجعة مهمة فى هذا الشأن •

# الفصل الثانى

## البدء فى مراجعة جديدة .

عند ما يبدأ المراجع فى مراجعة جديدة تكون معرفته بالمنشأة معدومة او قليلة وحتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة يتحتم عليه ان يجمع الادلة الكافية التى تمكنه من اداء عمله على اتم وجه . وكما سبق ان ذكرنا فان آداب المهنة تقضى بان يرسل المراجع الى من سبقه فى مراجعة المنشأة ليستأذنه فى قيامه بالمراجعة وقبل ان يبدأ فى عملية المراجعة ومشاكلها عليه ان يقوم بمحاولات استطلاعية ليكون فكرة عن طريقة العمل بالمنشأة من حيث الناحية الفنية والسجلات ونظام المراقبة الداخلية .

قبل ان يبدأ المراجع فى فحص سجلات ودفاتر عميله ، عليه ان يقوم بجولة استطلاعية لمصانع ومكاتب المنشأة . وتتيح هذه الجولة للمراجع ان يتفهم طريقة سير العمل فى المصنع ، فيتتبع العملية الصناعية والانتاج ويزور مخازن المنشأة ليرى طرق المحافظة على المخزون من حيث التسهيلات فى استلام وتخزين وصرف المواد وهذه تساعد المراجع فيما بعد عند تقييم نظام المراقبة الداخلية المتبع وفحصه لسجلات المخازن . كما ان الجولة تمكنه من مقابلة المسئولين فى المصنع والذى سيقابل اسماؤهم عند فحصه للخريطة الوظيفية للمنشأة وعند مراجعته المستندات . وعند ما يقوم المراجع بزيارة المكاتب فانه سيتعرف على اماكن وجود السجلات المختلفة وعدد الموظفين والتقسيم الوظيفى بينهم . ولن يقصر المراجع زياراته للمصنع او المكتب عند بدء المراجعة وانما يحتاج لهذه الزيارات فى خلال عملية المراجعة لكى يتبع تطبيق نظام المراقبة الداخلية ، والاجراءات المحاسبية

ومناقشة المسئولين عن المصنع وعن المكتب • فالمراجع الذى يقصر عمله على المراجعة المكتبية لن يستفيد كثيرا ولن يتوصل الى ادلة ونتائج اذ بذلك يقوم بعملية آلية للمراجعة ذات نطاق ضيق •

## الاطلاع على السجلات

قبل ان يبدأ المراجع عملية المراجعة المستندية والتحقق وتحليل العمليات والحسابات ، عليه ان يطلع على السجلات لان هذا الاطلاع سيعطيه صورة مختصرة عن سياسات وخطط اصحاب المنشأة ومديريها وبذلك يتمكن ، عندما يسير فى عملية المراجعة ، من ان يقرر ما اذا كانت العمليات التى تعكسها الحسابات قد اعتمدت من المسئولين ونفذت حسب توجيهات اصحابها او من يمثلونهم • وعلاوة على ذلك فان هذا الاطلاع المبدئى يفيد المراجع عندما يقوم بتفسير الحسابات والتقارير ، اذ ان المراجع الذى على معرفة تامة بتاريخ المنشأة ومشاكلها وبواجبات ومسئوليات موظفيها المسئولين بطبيعة نوع السجلات المحاسبية واجراءاتها • فانه يكون مستعدا للقيام بمراجعته فى كل خطوة من خطواتها بثقة وفهم تام ، فاذا لم يحصل على هذه المعلومات وبدأ فى عملية التحقق من الاصول وتحليل العمليات فانه يقوم بعملية آلية روتينية لا توصله الى النتيجة الصحيحة •

وعند بدء المراجع مراجعته يطلب من المسئولين شهادة بالسجلات الدفترية والتنظيمية التى تحتفظ بها ويحفظ هذه الشهادة فى ملف المراجعة الدائم ويشمل لفظ السجلات مايلى :

١ ـ سجلات غير مالية مثل :

أ ـ القانون النظامى والعقد الابتدائي للشركة المساهمة .

ب ـ عقد شركة الاشخاص .

حـ ـ دفاتر محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العمومية .

د ـ الاقرارات الضريبية عن السنوات الماضية .

هـ ـ التقارير المالية عن السنوات السابقة .

و ـ العقود مع العملاء والموردين .

ز ـ القيود مع الموظفين والعمال وأى اتفاقات تخصهم .

س ـ القيود الحكومية التى تمس المنشأة .

ى ـ ملفات المراسلات .

٢ ـ المجموعة الدفترية : دفاتر اليومية ـ دفاتر الاستاذ الشخصية ـ دفتر الاستاذ العام ـ دفتر الاستاذ الخاص .

١ ـ الاطلاع على السجلات التنظيمية ( غير المالية ) .

أ ـ القانون النظامى والعقد الابتدائى للشركة .

عند اول مراجعة لشركة مساهمة يتحتم على المراجع ان يطلع على القانون النظامى والعقد الابتدائى للشركة وان يكتب مذكرات عنها ليحتفظ بها فى اوراق المراجعة . والنقط التالية امثلة للمعلومات التى يستقيها من هذه المستندات :

١ ـ اسم الشركة

٢ ـ تاريخ تكوين الشركة

٣ ـ غرض الشركة

٤ ـ مركز الشركة الرئيسى

٦ ـ اسماء اعضاء مجلس الادارة وعناوينهم

ويعتبر القانون النظامى والعقد الابتدائي للشركة المستندين الرئيسيين المكونين للشخصية المعنوية للشركة . وعلى هذا فهما مستندين رئيسيين لاستقاء المعلومات عن الشركة وتاريخها . فمثلا اسم الشركة الصحيح هو الذى يجب ان يذكر فى تقارير المراجع ومراسلاته واى تحريف فى الاسم سيعطى فكرة عن عدم دقة المراجع ، اذ ان شهرة المراجع مستمدة من دقته واى خطأ قد يبدو بسيطا حتى فى اسم الشركة يعطى فكرة سيئة عن المراجع .

ويتضمن العقد الابتدائى للشركة معلومات عن ادارة الشركة ورأس مالها وتكوينه والحدود الموضوعة على الافتراض وزيادة رأس المال واجراءات الجمعية العمومية ومجلس الادارة وكل هذا يكون جانبا هاما من التنظيم الداخلى للشركة . والنقط التالية ذات اهمية للمراجع :

١ ــ اجتماعات الجمعية العمومية وتنظيمها ومكانها .

٢ ــ طريقة انتخاب اعضاء مجلس الادارة وتاريخ الانتخاب والشروط الواجب توافرها فيهم .

٣ ــ القيود الموضوعة ــ اذا كان هناك قيود ــ على اعضاء مجلس الادارة : مثل منع توزيع ارباح اذا كان رأس المال العامل او نسب السيولة اقل من المستوى الموضوع ، عدم رهن ممتلكات الشركة بدون الرجوع الى الجمعية العمومية وحدود سلطتهم فى هذا .

٤ ــ اجراءات الرقابة على الادارة : مثل الحدود الموضوعة على حسابات البنوك ، حق امضاء الشيكات وسحب الايداعات ، حدود الاقتراض سواء من البنوك او باصدار سندات .

ويلخص المراجع المعلومات والبيانات ذات الاهمية والمستقاه من القانون النظامى والعقد الابتدائى ليحفظها بملف المراجعة الدائم حتى يستطيع الرجوع اليها فى اى وقت • واذا تعذر عمل ملخصات نظرا لطول هذه المستندات يستطيع ان يحصل على صورة فوتوغرافية لهذه المستندات • ويجب ان يكون المراجع متيقظا لأى تعديلات توافق عليها الجمعية العمومية فى بنود هذه المستندات وان يضم هذه التعديلات الى الملف الدائم للمراجعة •

ب _ اتفاقات الشركاء :

عند مراجعة شركة اشخاص ، يجب على المراجع ان يطلع على عقد الشركة ويفحصه واتفاق الشركاء يمثل عقدا ملزما بينهما فى السير بادارة المنشأة وتشمل المعلومات المستقاة من عقد الشركة والتى يجب ان تضم الى اوراق المراجعة مايلى :

١_ اسم وعنوان الشركة •

٢_ اسماء وعناوين الشركاء والتفرقة بين المتضامنين والموصين ( ان وجد )

٣_ المبالغ التى استثمرها كل شريك وطبيعة هذه المبالغ وتاريخ استثمارها

٤_ نسب توزيع الارباح والخسائر •

٥_ مكافآت ومرتبات الشركاء •

٦_ مسحوبات الشركاء والقيود عليها _ ان وجدت •

٧_ الفوائد على رأس المال وعلى المسحوبات •

٨_ واجبات ومسئوليات واختصاصات كل شريك •

٩ ـ بوالص التأمين على حياة الشركاء .

١٠ ـ اتفاق الشركاء فيما يختص بحل الشركة وتوزيع الاصول .

وتعمل هذه المستخرجات من عقد الشركة عند بدء المراجعة وتوضع فى الملف الدائم ، واذا اتفق الشركاء على تغيير فى عقد الشركة فان على المراجع ان يضم هذا التغيير الى الملف الدائم .

حـ ـ دفاتر محاضر الاجتماعات :

يعتبر دفتر ( دفاتر ) محاضر الاجتماعات سجلا قانونيا لاثبات القرارات التى اتخذها مجلس الادارة فى اجتماعاته ، والجمعية العمومية فى اجتماعاتها .. ويتضمن دفتر محاضر مجلس الادارة عادة سجلا عن قراراته فيما يختص بالعمليات الهامة والعقود المبرمة مثل فتح حساب بالبنك تحديد مرتبات الموظفين ، اعلان ارباح موزعة ، توزيع الاختصاصات على الموظفين .. الخ وفى الشركات الكبيرة قد ينقسم مجلس الادارة فيما بينه الى لجان تختص كل لجنة بنواحى معينة من نشاط المنشأة فلجنة الانتاج ولجنة الموظفين ولجنة التمويل والاستثمار . الخ . ومحاضر هذه اللجان فى مثل أهمية محاضر اجتماعات مجلس الادارة .

ومن المهم للمراجع عند البدء فى مراجعة شركة مساهمة ان يستعرض كل محاضر مجلس الادارة والجمعية العمومية وذلك لجمع معلومات عن الشركة وتاريخها ، كما يأخذ مختصرات عن هذه المحاضر فى المسائل التى تهمه والتى لازالت مفتوحة ليضمها الى الملف الدائم للمراجعة . ويحصل المراجع من سكرتير الشركة على جميع المحاضر الخاصة بمجلس الادارة ولجان مجلس الادارة والجمعية العمومية سواء عن الاجتماعات العادية او الاجتماعات غير

العادية • وتعد بعض الشركات صورة من هذه المحاضر لاعطائها للمراجع وعليه فى هذه الحالة ان يقارنها بالمحاضر الاصلية • ويتحقق المراجع فى هذه المحاضر من :

١ ـ تاريخ الاجتماع وقانونيته من حيث اكتمال العدد القانونى •

٢ ـ ان يعمل مختصرا للقرارات التى لها تأثير على مالية الشركة وتشغيلها وعملياتها الانتاجية اوالتى قد تؤثر على خطة المراجعة • وعند كتابته لهذه المذكرات يجب ان يكون واضحا فى التعبير ومركزا للقرار بدون تفصيل •

والامثلة التالية تعطينا فكرة عن العمليات التى تتطلب قرار من مجلس الادارة :

١ ـ عند التحقق من النقدية لدى البنك •

أ ـ فتح او اقفال حساب لدى البنك •

ب ـ التوقيع على الشيكات •

حـ ـ الحصول على قرض من البنك ( اعتماد مستندى ـ سحب على المكشوف ٠٠الخ )

٢ ـ عند مراجعة الحسابات المدينة •

أ ـ حدود الائتمان

ب ـ اعدام الديون الكبيرة •

٣ ـ عند مراجعة المخزون السلعى •

أ ـ رهن البضاعة لضمان القروض •

ب ـ وقف انتاج نوع معين من السلع او وقف خط انتاج •

٤ ـ عند مراجعة الاستثمارات •

أ ـ شراء او بيع او استبدال الاستثمارات •

ب ـ ايداع الاستثمارات سواء لدى البنك او خزينة الشركة •

حـ ـ رهن الاستثمارات للحصول على قرض •

٥ـ التحقق من الاصول الثابتة .

أ ـ شراء اراضى ، مبانى ، آلات وطريقة الشراء سواء بالشراء الفعلى او بالتشييد والحد الاقصى للتكاليف.

ب ـ اعادة تقويم الاصول .

حـ ـ رهن الاصول لضمان قرض.

٦ـ التحقق من الاصول غير الملموسة .

أ ـ تكاليف الحصول على اصل غير ملموس مثل الماركات المسجلة ، حق الاختراع وهل يجعل المصروف ايراديا او رأسماليا .

ب ـ شراء مؤسسة قائمة وتحديد قيمة شهرة المحل .

حـ ـ استهلاك الاصول غير الملموسة ، السياسة التى تتبع فى سبيل الاستهلاك .

٧ـ اعلان توزيع الارباح من سلطة مجلس الادارة وموافقة الجمعية العمومية .

٨ـ الاقتراض طويل الاجل باصدار سندات بقرار من الجمعية العمومية وتنفيذ من مجلس الادارة .

٩ ـ عقود الشراء الكبيرة ومواعيد التسليم يوافق عليها مجلس الادارة .

١٠ ـ زيادة رأس المال ، التغيير فى القيمة الاسمية للسهم ، تقسيم الاسهم ، كل هذه قرارات من مجلس الادارة تعتمدها الجمعية العمومية .

١١ ـ المرتبات والمكافآت والعقود امثلة من العمليات التى تتطلب قرارات من مجلس الادارة .

١٢ ـ التغيير فى النظم المحاسبية ، وفى طرق المحاسبة مثل ادخال التكاليف النمطية ، وتغيير السنة المالية .

د - الاقرارات الضريبية عن السنوات السابقة :

تعطى هذه الاقرارات للمراجع فكرة عن الخدمات الضريبية التي يطلبها عميله منه كما انها تساعده على معرفة الربط الضريبي على العميل ومداه وهل هناك مطالبات لم تسو بعد ، وهل هناك مطالبات مستقبلة .

هـ - التقارير المالية عن الاعوام السابقة .

ان دراسة الميزانية العمومية والحسابات الختامية عن السنوات السابقة او عن الفترات السابقة ( سواء شهرية او ربع سنوية ) لهى طريقة مناسبة لاعطاء المراجع فكرة عامة عن التاريخ المالى ومشاكل المنشأة . واذا كانت هذه التقارير قد راجعها مراجع من قبل فانها تفيده فى دراسته للمسائل التى تحتاج الى عناية خاصة .

و - العقود مع العملاء والموردين :

ان المعلومات المستقاة من دراسة ملفات العقود تساعد المراجع عند تحققه من الحسابات الشخصية وعند تحليلها . ويستعرض المراجع ملفات العقود المفتوحة ويحتفظ بملخصات لهذه العقود التى ستساعده فى تكوين فكرة عن الموقف المالى للمنشأة وعن نتائجها . وفيما يلى نموذج للعقود قد يقابلها المراجع.

١ - عقود حكومية ، او عقود مع عملاء لصنع منتج معين .

٢ - عقود مع مقاولين من الباطن ، او مع موردين لتوريد مواد أو سلع فى تواريخ معينة .

٣ - عقود الايجار.

٤ - عقود مع الموظفين المسئولين عن مكافآت تشجيعية ، عمولات بوالص تأمين .. الخ .

واذا كانت العقود طويلة وتحتوى على اصطلاحات فنية ، فان المراجع يعتمد على الملخصات المعتمدة التى يقدمها المسئولون بالمنشأة ومن المستحسن ان يحصل المراجع على صورة من هذه العقود للاحتفاظ بها فى ملفه الدائم • الا ان ضم صورة من العقد الى الملف الدائم لا يحقق الغرض من الحصول عليه وهو التفهم الواضح لشروط العقد ، وانما عليه ان يستعين بالفنيين فى شرح ماخفى عليه من هذه العقود • وعند اعداده الملخصات عن العقود فان اهتمامه يجب ان يوجه الى :

١ـ العنوان الصحيح للعقد •

٢ـ اسماء وعناوين اطراف العقد •

٣ـ تاريخ ومدة العقد •

٤ـ شروط الغاء العقد •

٥ـ جهات فض النزاع حول العقد •

٦ـ التعديلات فى الاسعار عند تغير مستويات الاسعار •

٧ـ الشروط الجزائية فى العقد •

وهذه النقط ليس كل مايوجه اليها المراجع اهتمامه ، فان ظروف كل عقد تختلف • والشروط التى يضمنها عقد تختلف عن تلك التى يتضمنها عقد آخر •

ى ـ ملفات المراسلات •

قد تحتوى ملفات المراسلات على معلومات ذات اهمية للمراجع الا انه يجب ان لا يضيع المراجع وقته فى هذه الملفات بحثا وراء معلومات لا تفيده ولكنه قد يرجع الى هذه الملفات اذا احتاج الى استعماله كمرجع عند استعراضه للمحاضر وملفات العقود وقد تشير هذه الى وجود مراسلات وفى هذه الحالة يطلب من عميله ان يهيء له الحصول على نسخ من هذه المراسلات•

# السجلات المالية

هذه السجلات المالية هى التى سيقوم المراجع بمراجعتها بالاستعانة بالمعلومات والايضاحات التى حصل عليها وكذلك الادلة المختلفة .

واستعراض السجلات المالية يتيح للمراجع اخذ فكرة مبدئية عن :

أ — النظام المتبع فى التقييد .

ب — دقة السجلات وكفايتها .

ح — كفاية نظام الحفظ فى المنشأة .

د — العمليات الاساسية التى تقوم بها المنشأة .

هـ — العمليات الفرعية التى تقوم بها المنشأة وفحص قيود اليومية ذات الطبيعة الخاصة .

# نظام المراقبة الداخلية

يطلب المراجع عند بدء مراجعته تقريرا مفصلا عن نظام المراقبة الداخلية ويكون هذا التقرير معتمدا من المسئولين فى المنشأة . والتقرير هو نقطة البداية للمراجع لكى يدرس نظام المراقبة الداخلية ، ويقرر ما اذا امكنه الاعتماد عليه او غير ذلك . ومهمة المراجع ليس دراسة التقرير المكتوب وانما متابعة ما اذا كان نظام المراقبة الداخلية مطبقا فعلا . ومن وجهة نظر المراجع لا يعتمد على وجود لوائح ونظم للمراقبة الداخلية بدون ان تكون هذه النظم مطبقة فعلا ومعمول بها . وسنشرح فيما بعد المقصود بنظام المراقبة الداخلية .

ومتى كون المراجع فكرة مبدئية عن المنشأة وذلك عن طريق زيارة منشآتها ومصانعها ودراسة السجلات المالية وغير المالية ودراسة نظام المراقبة الداخلية يستطيع المراجع ان يصمم برنامجا للمراجعة .

# برنامج المراجعة

من الواضح ان المراجع لا يستطيع بمفرده ان يقوم بمهمة مراجعة منشأة سواء اكانت متوسطة او صغيرة وانما عليه ان يستعين بموظفي مكتبه الذين يتلقون التعليمات منه . ولكى يتمكن موظفوا المكتب من القيام بمهمة المراجعة ولكى يتمكن المراجع من مراقبة تنفيذهم لخطة المراجعة يجب ان يكون هناك برنامجا للعمل وهو مايسمى ببرنامج المراجعة. ويعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للعمل فيتضمن سير العمل اللازم بطريقة مرتبة تظهر العلاقة بين كل اجراء سيتبع والذى يليه ، من مراجعة مستندية وتحقق للاصول وللخصوم مع الزمن المقدر لكل عملية . وعند ما تتم كل خطوة فى برنامج المراجعة يقوم المراجع او مساعديه بالتوقيع امام العمل الذى تم مع ذكر الزمن الفعلى الذى تمت فيه العملية . ويعتبر برنامج المراجعة اداة نافعة للتخطيط والرقابة . وبما ان طرق المحاسبة تختلف من منشأة لاخرى ومن صناعة لاخرى كذلك تختلف مشاكل كل منهما فى طبيعتها وتتراوح احجامها ، كما ان نظم الرقابة الداخلية ومداها تتراوح بين منشأة لاخرى فان كل هذه العوامل يجب ان يأخذها المراجع فى الحسبان عند تصميم برنامج للمراجعة . وقد يسأل المراجع بالقيام بفحص كامل للسجلات والدفاتر تمهيدا للتحقق من التقارير المالية او قد يسأل القيام بفحص جزئى كالتحقق من سلامة نظام النقدية وتقييدها او حسابات الاصول الثابتة او اى جانب من البيانات المحاسبية . ولهذا يجب ان يظهر نطاق العمل المطلوب فى برنامج المراجعة حتى لايضيع مساعدى المراجع وقتهم فى تفاصيل غير مطلوبة .

# أغراض برنامج المراجعة

١ ـ يعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للمراجعة . فالمراجعة لا يقوم بها شخص واحد وانما اكثر وقد يتبادلون العمل ولذلك لابد ان يكون خط سير العمل واضحا لهم . واذا كان البرنامج مصمما بطريقة كاملة فانه يحوى تفاصيل كاملة وواضحة بحيث يمكنه ان يعطى جانبا من العمل لمساعديه الذين يباشرون العمل كما هو واضح فى برنامج المراجعة وعندما ينتهى المساعد من عمله فانه يقدم اوراق المراجعة الى رئيسه الذى يستطيع ان يتبين منه العمل الذى تم ويوافق عليه او يطلب منه مراجعة اضافية ، وفى العادة فان مساعدى المراجع يكونون ذوى خبرة قليلة وعلى هذا يجب ان يكون البرنامج مفصلا فى صورة تعليمات لتظهر للمساعد غير المتمرن ماهو مطلوب منه عمله . فمثلا لا يجب ان يحوى البرنامج " راجع دفتر المقبوضات " لان هذا يعتبر تعبيرا عاما وانما يجب ان يظهر المراجع الخطوات التفصيلية لهذا العمل مثل " اجمع رأسيا وأفقيا دفتر المقبوضات عن شهر ديسمبر وراجع الترحيلات لدفتر الاستاذ العام " . وهذه التعليمات واضحة ومحددة ومنها يعرف المساعد عمله ومتى ينتهى .

٢ ـ يعتبر برنامج المراجعة سجلا للعمل المنتهى فى خلال عملية المراجعة ويساعد هذا على :

أ ـ ان يستطلع المراجع العمل الذى تم .

ب ـ دليل على مدى امتداد عملية المراجعة .

جـ ـ شهادة عن العمل الذى قام به المراجع ومساعديه واذا احتاج فى أى وقت الى هذه الشهادة .

ويعتبر برنامج المراجعة من اهم المستندات فى اوراق المراجعة من حيث انه يظهر مدى العمل الذى تم ومن الذى اتمه وتوقيعات الذين قاموا بالعمل ٠

٣- يعتبر برنامجا للتخطيط والرقابة يستطيع من خلاله المراجع ان يتتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التى امضيت فى كل عملية وعدد الساعات التى امضاها كل مراجع حسب درجته ٠

ووضع برنامج للمراجعة لا يغل يد المراجع ويجعل مراجعته روتينية ، فبرنامج المراجعة يجب ان لا يقيد المراجع او مندوبيه وانما ينير لهم الطريق فى المراجعة ٠ ويجب ان يشجع المراجع مساعديه فى ان لا ينظروا الى برنامج المراجعة نظرة روتينية جامدة متقيدين به فى كل خطوة يتبعونها وانما يعتبرونه مرشدا لهم يعملون فى حدوده واذا احتاج الامر الى فحص اضافى فعليهم القيام به وان يقترحوا التعديلات المناسبة التى يمكن ادخالها عليه ٠

# نموذج لبرنامج المراجعة

لا يمكن وضع نموذج نمطى لبرنامج المراجعة لتطبيقه على كافة المنشآت نظرا لاختلاف طبيعة كل منشأة وتباين سجلاتها وتعدد انظمة المحاسبة المتبعة ٠ ولن نضع هنا خطة كاملة لبرنامج المراجعة وانما سنظهر الخطوات التى تتبع فى مراجعة بعض العمليات ٠

ومن المستحسن ان يكون برنامج المراجعة فى كشوفات مقسمة الى الخانات الآتية :

| اجراءات سير العمل | تاريخ أو فترة الاختبار | الوقت المقدر | توقيع من قام بالعمل | الوقت الفعلي للعملية | ملاحظات |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| | | | | | |

وسنورد فيما يلى الخطوات الرئيسية فى مراجعة بعض العمليات ·

## أولاً: دفتر النقدية

١ ـ التحقق من رصيد النقدية بالخزينة ·

أ ـ عد النقدية بالخزينة بصورة مستمرة ( شهر يناير ـ شهر فبراير ـ شهر ابريل ـ شهر يوليو ـ شهر اغسطس ـ شهر نوفمبر ـ شهر ديسمبر ) ·

ب ـ عدها امام الموظف المسئول عن الخزينة وخذ منه ايصالا ·

حـ ـ خذ فى اوراق المراجعة تفاصيل كافية عن النقود المعدودة ·

د ـ استفسر بأى طريقة مناسبة عن المفردات غير العادية التى تقدم لك كنقدية للعد ( مثل ايصالات قرض مؤقت ـ نقود لم تورد للبنك ) ·

٢ ـ التحقق من رصيد البنك ( او البنوك ) ·

أ ـ أعد مذكرة خاصة · اما اذا كان العميل قد اعد مذكرة التسوية فراجعها بالتفصيل بأن :

١ ـ تحدد الشيكات التى تقدم بعد الصرف ولتحديد الشيكات المستحقة فى بداية الفترة ارجع الى اوراق المراجعة عن الفترة السابقة ·

٢ ـ تحدد الشيكات التى ارسلت للتحصيل ولم تحصل بعد بمطابقة دفتر النقدية مع كشف حساب البنك •

٣ ـ استفسر عن مفردات تحتاج الى تسوية •

ب ـ احصل على تأكيد من البنك بالرصيد فى تاريخ التسوية •

( شهادة بالرصيد ) •

حـ ـ احصل على كشف حساب من البنك مباشرة وراجعه مع :

١ ـ الايداعات التى ارسلت الى البنك •

٢ ـ مبالغ الشيكات التى حررتها المنشأة •

٣ ـ راجع ارصدة الخزانة والبنك مع ارصدة حسابات النقدية بدفتر الاستاذ العام •

أ ـ اجمع دفتر النقدية ( افقيا ورأسيا لجميع الخانات وتحقق من المجموع الافقى ) •

ب ـ راجع الترحيلات الى دفتر الاستاذ العام ـ ودفاتر الاستاذ الشخصية •

حـ ـ راجع جمع رصيد النقدية •

د ـ راجع المدفوعات على المستندات •

هـ ـ راجع المقبوضات على المستندات ( الاستعانة بصور الايصالات ودفتر الايداعات لدى البنك ) •

و ـ استفسر عن العمليات التى لا مستندات لها •

ز ـ افحص الخصم النقدى •

## ثانيا : مراجعة الأجور والمرتبات

أ ـ اختبر قوائم الاجور من ناحية الاعتماد •

ب ـ راجع قوائم الاجور بطريقة الاختبار ( شهر او شهرين ) كالآتى :

١ــ راجع الاسماء مع ملفات العمال والموظفين ٠

٢ــ راجع الاجور والمرتبات مع العقود ٠

٣ــ راجع جمع الاجور والمرتبات٠

٤ــ راجع الاستقطاعات والمسئولين عن استقطاع المبالغ٠

٥ــ راجع الزمن مع بطاقات العمال ٠

٦ــ راجع الايصالات مع قوائم الاجور والمرتبات٠

٧ــ راجع عمليات جمع قوائم الاجور والمرتبات٠

٨ــ راجع مجموع الاجور والمرتبات مع الشيكات المحررة لصرف الاجور والمرتبات٠

جـ ــ قم بتفتيش مفاجئ في يوم صرف الاجور وتحقق من العمال والموظفين الذين يصرف لهم الاجور والمرتبات٠

## ثالثاً: الحسابات المدينة وعمليات المبيعات

١ــ أحصل على كشف تفصيلي بالحسابات المدينة ( وتواريخها ان امكن ) قارن الارصدة مع دفاتر استاذ المبيعات ، اجمع ، وراجع الكشوف مع حساب اجمالي المدينين ٠

٢ــ احصل على تأكيدات من العملاء بالارصدة ٠

أ ــ ارسل الى العملاء طالبا تأكيد ارصدة حساباتهم٠

ب ــ احصل على ايضاح واف عن أي تأكيد مختلف عن الرصيد الدفتري٠

حـ ــ افحص الحسابات التي لم يصل عنها تأكيد ٠

٣ــ راجع الديون من حيث امكان تحصيلها ٠

أ ــ راجع الحسابات مع مديري الائتمان او اي موظف مسئول مع الاهتمام بالارصدة الكبيرة والحسابات المستحقة لمدة طويلة٠

ب ـ تحقق من ان مخصص الديون المشكوك فيها كاف ٠

حـ ـ استفسر عن الحسابات التي اعدمت ومن الذى اعتمد اعدامها ٠

٤ـ راجع الصحة الحسابية للحسابات ٠

أ ـ دفتر النقدية ٠

ب ـ دفتر المبيعات ٠

حـ ـ دفتر مردودات المبيعات ٠

د ـ دفتر اوراق القبض ٠

هـ ـ اليومية العامة ٠

٥ـ مراجعة عمليات المبيعات ( فترة اختبار ٣ أشهر )٠

أ ـ راجع صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات ٠

ب ـ اجمع دفتر يومية المبيعات ٠

حـ ـ راجع الترحيلات الى دفتر الاستاذ العام ٠

د ـ اجمع وراجع ترصيد حساب المبيعات ٠

هـ ـ استفسر عن أى عمليات غير عادية فى حساب المبيعات ٠

٦ـ تحقق من ان دفتر يومية المبيعات لم يترك بدون اقفال بعد انتهاء السنة المالية بمقارنة تواريخ الفواتير عن المدة الاخيرة مع تواريخ التقييد الدفترى ٠

٧ـ اعداد أى قيود لازمة للتصحيح ٠

## سجل ملاحظات المراجعة

عندما يبدأ المراجع عملية المراجعة ويستمر فيها ، ستقابله ملاحظات وايضاحات واخطاء ، ولن يتوقف المراجع عند اكتشافه لكل خطأ او عند كل سؤال يحتاج الى اجابة ليصحح الخطأ او يستوفى الاستفسار لان هذا الاجراء سيضيع وقته الكثير بدلا كل ملاحظاته وايضاح او خطأ يكتشفه لتصحيحه ٠

كما ان المراجع ومساعديه هم الذين يقومون بالعمل كل فى نطاق العمل المخصص له وسيكون غير عمليا قيام كل منهم منفردا بالاستفسار او بطلب تصحيح الخطأ . وللتغلب على هذا يخصص دفتر ملاحظات المراجعة لاثبات الملاحظات فى صورة واضحة واسلوب مفهوم ، ومفصلة تفصيلا تاما من حيث العملية ومستندها ومكان وجودها فى الدفتر المخصص وموضوعها وعند تجميع عدد من الملاحظات والاخطاء يتقدم المراجع الى الاشخاص المسئولين طالبا منهم استيفاء هذه الملاحظات وتقديم الادلة عنها ، كما يتقدم بكشف بتصحيح الاخطاء التى اكتشفها .

وقد يعثر المراجع فى اثناء مراجعته على بيانات سيحتاج اليها عند التحقق من الاصول والخصوم وهذه من المستحسن ان يدونها فى دفتر الملاحظات.

ومن الامثلة التى قد تظهر فى دفتر الملاحظات مايلى :

١ ـ مجاميع الحسابات التى راجعها لو كان يقوم بمراجعة مستمرة وانقطع عن المراجعة فترة من الوقت.

٢ ـ نقط الضعف ـ ان وجدت ـ فى نظام المراقبة الداخلية .

٣ ـ المستندات الناقصة او غير المستوفاة .

٤ ـ الاخطاء التى يكتشفها المراجع اثناء عملية المراجعة وكيفية تصحيحها

٥ ـ المسائل المعلقة التى لم تنته المناقشة فيها بعد الى نتيجة مرضية للمراجع.

٦ ـ المسائل التى يريد مساعد المراجع عرضها على رئيسه .

٧ ـ التحفظات التى يرى المراجع وجوب اثباتها فى تقريره عن الميزانية العمومية.

# الملف الدائم للمراجعة

يحتاج المراجع ان يكون تحت يده فى مكتبه معلومات عن المنشأة التى يراجعها حتى يستطيع ان يناقش عميله لو كانت المقابلة فى مكتبه او يرجع اليها فى أى وقت يحتاج الى معرفة معلومات عن المنشأة ٠ ولهذا يخصص ملف دائم للمنشأة يحفظ فى مكتب المراجع ، ويحوى هذا السجل المعلومات والبيانات والمستندات الهامة التى يحتاج اليها باستمرار ، والتى يجددها اذا طرأ عليها تغيير ٠ وبجانب الملف الدائم للمراجعة يخصص ايضا ملفا للمراسلات المتبادلة بين المراجع وعميله ٠ سواء المراسلات التى يتلقاها من عميله او صورة المراسلات التى يرسلها العميل ويحتفظ بهذا الملف ايضا فى مكتب المراجع٠

ويحتوى الملف الدائم للمراجعة فيما يحتوى على :

١ — صورة القانون النظامى والعقد الابتدائى للشركة او مستخرجات هامة منها وذلك بالنسبة للشركة المساهمة او عقد الشركة بالنسبة لشركة الاشخاص٠

٢ — شهادة من المنشأة بالدفاتر والسجلات المحتفظ بها وموقع عليها من المسئولين فيها ٠

٣ — صورة من برنامج المراجعة الموضوع٠

٥ — نماذج لامضاءات المسئولين فى المنشأة ٠

٦ — نسخ من التقارير المالية والميزانية العمومية عن السنوات السابقة ٠

٧ — مستخرج بالقرارات الهامة لمجلس الادارة والجمعية العمومية والتى لها اتصال باعماله ٠

٨ — ملخص من الاقرارات الضريبية للمنشأة ٠

ويجب ان يضيف المراجع الى هذا الملف التغييرات التى قد تحصل بالنسبة للمعلومات والبيانات التى يحويها . وان يحفظ هذه الملفات بطرق الحفظ الحديثة بعيدا عن متناول ايد غير المختصين لما يحويه هذا الملف من معلومات سرية تقضى آداب المهنة بالاحتفاظ بها .

# أوراق العمل فى المراجعة

يختلف موقف المراجع فى مراجعته لأى منشأة عن موقف أى عضو فى ادارة الحسابات من حيث ان عضو ادارة الحسابات يعد قيود اليومية من المستندات الاولية كفواتير البيع وفواتير الشراء والشيكات والعقود . وتحفظ هذه المستندات لدى ادارة الحسابات لتأييد وتعضيد القيود والملخصات التى يعدونها . اما المراجع فليس عنده اى مستند اولى ،أو أى دفاتر للتقييد او دفاتر استاذ للترحيل حتى تؤيد ماوجده اثناء المراجعة . وفى الحقيقة فان المراجع يقوم بالعمل بهذه المستندات والسجلات والتى يتركها خلفه فى المنشأة عندما يتم مراجعته . وعلى هذا فان التسجيل الوحيد للعمل الذى قام به هو فيما يعده اثناء مراجعته . واذا لم يقم المراجع بأى تسجيل فانه يصبح بدون مستند لعمله ولرأيه المهنى الذى يتضمنه تقريره .

ويعنى هذا انه يجب ان يكون المراجع حذرا فى اثناء فحصه وان يجمع ويضم الى اوراق المراجعة كشوفات كاملة من عمله ومن النتائج التى توصل اليها ، فأى عمل خلال فحصه يجب ان يهدف الى تجميع الادلة التى هى الغرض العام لفحصه ، فمثلا قد يجد المراجع انه من المناسب

أن يراجع جمع ثلاثة اشهر بدفتر النقدية على ان تختار بطريقة غير مرتبة • وعندما يتم هذا العمل فيجب ان يسجل ان الجمع قد روجع عن هـــذه الاشهر الثلاثة وان يعد كشفا عن الاخطاء التي اكتشفت عند مراجعته لهذا الجمع• وعلى المراجع ان يحتفظ بدليل عن الاعمال التى قـــام بها فى الفترات التى راجعها والنتائج التى توصل اليها •

وأوراق المراجعة لايجب ان تكون كاملة فقط بل يجب ان تحتوى اثباتا كافيا لرأى المراقب الذى سيتضمن فى التقرير ، ى تأكيدات فى تقريـره او فى رأيه يجب ان تكون مؤيدة بالمستندات التى تحويها اوراق العمل ، ويجب ان يتذكر باستمرار انه قد يسأل سواء فى المحكمة او خارجهـــــا عن تأييد للرأى الذى يحتويه تقريره •

ويجمع المراجع معلومات كافية عن اصول الشركة وخصومها وايراداتهـــا ومصروفاتها ويضم هذه المعلومات الى اوراق العمل وكذلك الطريقة التى اتبعها فى اثناء فحصه وتحققه من هذه الحسابات • وجمع المعلومـات واداء المراجعة ملازمتان لبعضها البعض ، فمهمة المراجع ليس فقط جمـع المعلومات وانما مهمته الاساسية هى المراجعة وبجانب ذلك يجمع المعلومات الـلازمة لتأييد رأيه •

وحيث ان اوراق العمل تحوى المركز المالى للعميل ونتائج عملياتـــــه فيعتبر ذات صفة سرية يجب ان يحافظ على سريتها ، فلا تجعل فى متناول يد احد بدون رضا العميل ولايجب ان تكون فى متناول يد موظفى المراجع لفترات طويلة وبالرغم من ان هذه الاوراق اعدت فى مركز المنشأة مستقـــــاة من سجلاتها واثناء المراجعة الا انها تعتبر ملكا للمراجع وذلك فيما عـــدا المستندات التى قد يقرضها العميل للمراجع فان الاخيرة تعتبر ملكا للعميل •

ويمكن تلخيص الغرض من الاحتفاظ باوراق المراجعة فى الآتى :

١ ـ تسهيل اعداد تقرير المراقب ٠

٢ ـ تؤيد وتشرح بالتفصيل الآراء والتحفظات الملخصة بالتقرير ٠

٣ ـ تحوى معلومات يحتاج اليها المراجع عند اعداد الاقرارات الضريبية والمعلومات التى تطلبها المصالح الحكومية الاخرى ٠

٤ ـ تنظم وتنسق جميع مراحل عملية المراجعة ٠

٥ ـ تعتبر سجلا تاريخيا لكل البيانات التى فحصت وطرق المراجعة التى اتبعت ٠

٦ ـ تعتبر مرشدا للمراجع فى عمليات الفحص المستقبلة ٠

## أنواع أوراق العمل

تعتبر اوراق المراجعة أي سجل او كشف يعده المراجع عن عملـه لتأييد رأيه وتتراوح هذه الاوراق من كشف تحليلى لميزان المراجعـة وقيود التعديل وحساب الارباح والخسائر ، والميزانية العمومية الـى مذكرة صغيرة عن المناقشة او ملخص عن عقد ٠ واليك بعض المفـردات التى قد توجد فى ملف اوراق العمل ٠

## ١ ـ تقرير عن نظام المراقبة الداخلية

ان ملاحظات المراجع عن نظام الضبط الداخلى وطريقة تطبيقـه لمن الاوراق الهامة فى ملف اوراق العمل ٠ وتضع بعض مكاتب المراجعـة اسئلة عن نظام المراقبة الداخلية يقوم المراجع ببحثها والاجابة عنهـا وتترك المكاتب الاخرى المراجع يكتب تقريرا عن النظام المتبع بعد بحثـه ٠ وقد تمده المنشأة ببرنامج مطبوع لنظام المراقبة الداخلية وعليه ان يدرسه

من حيث الجوهر وان يراقبه من حيث التنفيذ وان يضم رأيه عن النظام الى اوراق العمل كذلك يضم الى اوراق العمل الخريطة عن التوزيع الوظيفى فى المنشأة وايضا ايه رسوم بيانية عن سير العمل فى الادارة او فى المصنع • وفى بعض الاحيان يرفق المراجع فى اوراق العمل صورة من نماذج مطبوعات المنشأة مثل فاتورة البيع، الايصالات، مستندات صندوق المصاريف النثرية واوراق الصرف •• الخ

## ٢- برنامج المراجعة

وقد سبق ان شرحنا بالتفصيل المقصود من برنامج المراجعة والغرض منه ومن الواضح انه يجب ان يرفق صورة منه مع اوراق المراجعة •

## ٣- ميزان المراجعة العام

يعتبر ميزان المراجعة العام مستندا اساسيا فى اوراق العمل ... ميع التحليلات التى يقوم بها المراجع تنبع من الارقام التى تحويه، كما ان اى قيود تعديلات مقترحة تؤثر عليه، ومنه تعد الحسابات الختامية التى تعتبر جزءا هاما من التقرير النهائى •

وميزان المراجعة العام يجب ان يحتوى على خانات لتظهر البيانات التالية :

١ - الاسم الكامل لكل حساب فى دفتر الاستاذ مع رقم الحساب •

٢ - خانة لأرقام اوراق العمل التى تؤيد هذه الحسابات، اذ ان معظم الارقام التى يحتويها الميزان لها اوراق عمل مفصلة، مثل تحليل الحسابات ومذكرات التسوية، وذلك لكى يسهل على المراجع الرجوع اليها من مقتضى الارقام الواردة فى ميزان المراجعة اى يمكن اعتباره ميزان المراجعة فهرسا لارقام اوراق العمل •

٣ـ ميزان المراجعة عن العام السابق وارقام هذا الميزان تعطى اساسا للمقارنة بين ارقام السنة الحالية وارقام السنة الماضية والحسابات المستحقة .

٤ـ ميزان المراجعة عن الفترة التى تفحص وهذا الميزان هو اساس التقرير الذى سيعده المراجع عن حسابات العام الذى راجعها .

٥ـ خانات اضافية لاجراء التعديلات على الارقام الواردة فى ميزان المراجعة الاصلى نتيجة لقيود التعديل التى اقترحها المراجع.

٦ـ ميزان المراجعة بعد تعديله .

## ٤ـ قيود اليومية عن التعديلات

فى اثناء المراجعة قد يجد المراجع اخطاء تحتاج الى تصحيح ويعد المراجع كشفا بالقيود اللازمة لتصحيح الاخطاء . ويقدمها الى موظفى المنشأة للمناقشة ثم للتصحيح . ولكى يحتفظ بالتعديلات المفتوحة فانه يجب ان يعد كشفا يشمل صورة بالقيود المقترحة ومنها يتم الترحيل الى ميزان المراجعة العام لتعديل الارقام الواردة فيه .

## ٥ـ تحليل الحسابات

ان اى حساب مهم فى دفتر الاستاذ العام يحوى من البيانات ما هو سند للمراجع . وعلى المراجع اثناء مراجعته ان يعمل كشوفا تحليلية للحسابات المهمة بدفتر الاستاذ العام مثل حسابات الاصول المختلفة ، حسابات المدينين ، حسابات الدائنين ، حساب السندات ، حساب القروض ، حسابات المصروفات العمومية .

وهذه الكشوف التحليلية تساعد المراجع فى انها تعتبر مرجعا له اذا اراد اى معلومات عن هذه الحسابات بدلا من ان يرجع الى دفتر الاستاذ العام.

## ٦ ـ مستخرجات من محاضر الاجتماعات

سبق ان اشرنا الى اهمية الملخصات التى يعدها المراجع من محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العمومية وكذلك العقود. ولان معظم هذه القرارات لها تطبيق محاسبى فى الدفاتر فيجب ان تكون اوراق العمل مؤيدة بالقرارات المتخذة فى هذا الشأن.

## ٧ ـ ملخصات ومذكرات تسوية

وهذه الاوراق مختلفة وتشمل مذكرات تسوية البنوك، ملخصات عن مبيعات كل قسم او كل فرع، التأكيدات التى وصلت الى المراجع من العملاء بارصدة حساباتهم وهكذا.

## ترتيب أوراق المراجعة

ترتب اوراق المراجعة فى ملف دائم بصورة يسهل فيها الرجوع الى أى كشف بدون عناء فى البحث. وهناك طريقتين لترتيب الاوراق.

## طريقة الأرقام المسلسلة

يعطى لكل حساب بميزان المراجعة العام رقما مسلسلا ويوضع نفس الرقم على ورقة المراجعة التى تؤيده. اما اذا كان هناك لأى حساب اكثر من ورقة عمل فتعطى رقمين الرقم المسلسل الاصلى ورقم مسلسل فرعى.

١ صندوق المصاريف النثرية ٠

٢ نقدية البنك

٢ـ١ مذكرة تسوية حساب بنك اسكندرية الجارى

٢ـ٢ مذكرة تسوية حساب بنك مصر

٣ـ١ ارصدة حسابات المدينون

٣ـ٢ ارصدة حسابات المدينون تابع

٣ـ٣ ارصدة حسابات المدينون تابع

٤ التأكيدات من العملاء

٥ مخصص ديون مشكوك فيها ٠

٦ حسابات اوراق القبض

٧ المخزون السلعى

٧ـ١ مواد اولية

٧ـ٢ بضاعة تحت التشغيل

٧ـ٣ بضاعة تامة الصنع

٨ مطلوبات

٩ استثمارات طويلة الاجل

١٠ اراضى

١٢ مبانى

وهكـــــــذا ٠

## استعمال الحروف الهجائية والأرقام المسلسلة

أى تعطى الاقسام الرئيسية حرف هجائى ومفرداتها رقم مسلسل

أ ــ صورة التقرير المبدئى

ب ــ نظام المراقبة الداخلية

حـ ــ برنامج المراجعة

د ــ قيود التعديلات

س ــ نقدية

س١ صندوق المصاريف النثرية ٠

س٢ نقدية لدى البنك

س٢ــ١ كشف تسوية حساب جارى بنك اسكندرية ٠

س٢ــ٢ كشف تسوية حساب جارى بنك مصر٠

## علامات المراجعة

يستعمل المراجع مايسمى بعلامات المراجعة ليظهر طبيعة ومدى فحصه للعمليات فى الدفاتر والسجلات ويضع هذه العلامات بجانب الارقام بالدفاتر بصورة واضحة وبعناية حتى لاتشوه شكل الدفاتر والسجلات والمستندات ٠ وهذه العلامات لها طبيعة مميزة للمراجع ــ وتعمل بالحبر الملون او بالقلم الملون ــ ولها معنى خاص يخفيه المراجع عن موظفى المنشأة ٠ وهذه العلامات لها اشكال مختلفة يصممها المراجع لكل خطوة من خطوات العمل والتى لها علامة مميزة مختلفة حتى يستطيع من نظرة واحدة فى الدفاتر والمستندات معرفة ماتم فحصه منها ٠

فمثلا اذا قام المراجع بمراجعة فواتير البيع على دفتر يومية المبيعات فانه يضع علامة مميزة على كل رقم فى خانة المبالغ ليظهر المبالغ التى راجعها ( مثل ✓ أو N أو X الخ ٠٠ ) ويجب ان يبين فى اوراق العمل نوع العلامة التى استعملها والغرض الذى استعملت من اجله ، ثم اذا استمر فى مراجعة جمع القيود فى دفتر يومية المبيعات فانه يضع علامة أخرى ( مثل حـ أو x ٠٠ الخ ٠ ) على ان

يظهر فى اوراق العمل العلامة التى استعملها والغرض من استعمالها ٠

ومعظم المراجعين يستعملون حبرا ملونا أو اقلاما ملونة للعلامات التى يضعونها حتى تكون ظاهرة فى الدفاتر والسجلات ومن الممكن العثور عليها ٠ وباستعمال الالوان فى العلامات يستطيع المراجع ان يستعمل نفس العلامة بالوان مختلفة للدلالة على عمليات مختلفة ٠ واهم شئ فى هذا المجال هو معنى العلامة المستعملة والتى يجب ان تكون مفهومة للمراجع ومساعديه وان تشرح بصورة واضحة فى اوراق العمل ٠

كما ان على المراجع ان يلغى المستندات الاولية التى راجعها بصورة واضحة حتى لا تقدم اليه مرة اخرى وبعض المراجعين يوقعون بالحروف الاولى من اسمائهم على المستند بصورة ظاهرة ٠

## طريقة سير العمل

هناك بعض القواعد العامة التى يجب ان يسترشد بها المراجع ومساعدوه فى سير العمل فى أى منشأة يقصدونها لمراجعتها مثل :

١ — يجب ان يقوم المراجع بتنفيذ برنامج المراجعة بطريقة لا تشل العمل فى ادارة الحسابات ٠ ومن السهل تنظيم العمل بين المراجع وادارة الحسابات بحيث لا يتعطل العمل فى الادارة الاخيرة بسبب قيام المراجع بعمله ٠

وبالتعاون بين ادارة الحسابات والمراجع يستطيع الاخير ان يقوم بالعمل فى المستندات والسجلات والدفاتر التى تستعملها ادارة الحسابات فى الوقت الذى يكون فيه المراجع بالمنشأة ٠ واستخدام الدفاتر ذات الاوراق

السائبة يحل هذا الاشكال اذ يستطيع المراجع الذى يقوم بالمراجعة فى الاوراق التى لاتستعملها ادارة الحسابات٠

٢- فى سبيل الحصول على الايضاحات والتفسيرات يجب ان لا ينتقى المراجع الوقت الذى يكون فيه الموظف المسئول عن تفسير هذه الايضاحات مشغول ، وينبغى ان تجمع الايضاحات والتفسيرات دفعة واحدة ان امكن فى وقت يلائم الموظف المختص٠

٣- يجب ان لا يشجع المراجع قيام صداقات شخصية بينه وبين مندوبيه وموظفى المنشأة يكون من شأنها التأثير فى سير اعمال المراجعة او فى نتائجها ٠

وليس معنى هذا ان لاتكون علاقة المراجع مع الموظفين علاقة طبيعية وانما يجب ان يفهم ان هناك حدا فاصلا بين الصداقة والواجب٠

٤- يجب الا يذيع المراجع اسرار المنشأة فهو كالطبيب والمحامى صاحب مهنة وبحكم مهنته يطلع على اسرار خاصة بالمنشأة يجب ان يحتاط فى عدم تسربها سواء عن قصد او بدون قصد ٠

٥- يجب على المراجع ان لا يقبل مراجعة بنود محررة بالقلم الرصاص لان هذه من السهل محوها او تغييرها ٠ وعليه ان ينتظر حتى تحبر كل الارقام ليقوم بمراجعته ٠

٦- يجب ان لا يترك المراجع فى اثناء مراجعته اى عملية غير تامة لكيلا يعرض نفسه لخطر النسيان وبالتالى يعطى للغير ثغره يستطيع ان ينفذ منها لتغطية الغش او الخطأ ٠

٧- يجب ان لا يفسر المراجع معنى العلامات والرموز التى يستعملها لموظفى المنشأة أو لأى شخص آخر٠

# الفصل الرابع
# تقييم الرقابة الداخلية

يتضمن المستوى الثانى من مستويات العمل الميدانى ضرورة دراسة وتقييم انظمة الرقابة الداخلية المعمول بها داخل الشركة وذلك كأساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد نطاق الاختبارات التى ستطبق عليها اجراءات المراجعة.

تعريف الرقابة الداخلية :

الرقابة الداخلية هى تخطيط التنظيم الادارى للمشروع وما يرتبط به من وسائل او مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الاصول ، واختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الانتاجية وتشجيع السير بالسياسات الادارية فى طريقها المرسوم.

ويتضح من التعريف السابق لاصطلاح الرقابة الداخلية ان مفهوم الرقابة الداخلية اتسع نطاقه بحيث تخطى حدود الاشراف على الوظائف الخاصة بالاقسام المالية والمحاسبية للمشروع.

ولا يوجد اى تعارض بين مسئولية المراجع عن تقييم الرقابة الداخلية وبين ما سبق ان بيناه فى الفصل الاول عند الحديث عن مسئوليات ووظائف المراجع الخارجى ونطاق الفحص الذى يمكنه من ابداء رأيه فى القوائم المالية وان كان هذا الفحص العادى لايمكن الاعتماد عليه فى اكتشاف المخالفات والاخطاء غير العادية الا انه قد يتم اكتشافها بالصدفة خلال الفحص العادى.

ومع التوسع فى تعريف الرقابة الداخلية أصبحت انظمة الرقابة الداخلية الجيدة والمتقدمة تتضمن الرقابة عن طريق الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير

التشغيل الدورية والتحليلات الاحصائية وبرامج تدريب العاملين وادارة المراجعةالداخلية كما انها قد تتضمن انشطة اخرى مثل دراسة الحركة والزمن ذات الطابع الهندسى والرقابة على الجودة عن طريق التفتيش الذى يعد وظيفة انتاجية ٠

وبالمعنى الواسع فالرقابة الداخلية تتضمن الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية وذلك كما يلى :

أ ـ الرقابة المحاسبية وهى تشمل خطة التنظيم والوسائل والاجراءات التى تختص بصفة اساسية بالمحافظة على اصول المشروع ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المالية ٠

ب ـ الرقابة الادارية وهى تشمل خطة التنظيم والوسائل والاجراءات المختصة بصفة اساسية بتحقيق اكبر كفاية انتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الادارية وترتبط عادة بالسجلات المالية فهى تشمل الرقابة عن طريق التحليل الاحصائى ودراسة الزمن والحركة وتقارير الاداء وبرامج العاملين والرقابة على الجودة وسيختلف بالطبع المدى الذى بمقتضاه يتم تبويب أو تقسيم الخطط التنظيمية الخاصة ووسائل واجراءات الرقابة الى رقابة محاسبية او رقابة ادارية وفقا للظروف الخاصة ٠

مقومات نظام الرقابة الداخلية :

ولكى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب ان تتوفر فيه المقومات الآتية :

١ ـ خطة تنظيمية تمدنا بتقسيم ملائم للمسئوليات الوظيفية ٠

٢ــ نظام محاسبى يمدنا برقابة محاسبية سليمة على اصول والتزمات ومصروفات وايرادات المشروع.

٣ــ مستويات سليمة للاداء فى جميع الاقسام التنظيمية .

٤ــ مجموعة من الافراد ذات كفاءة .

ونتناول هذه المقومات على النحو الآتى :

ا ــ الخطة التنظيمية :

تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر الا انه فى جميع الاحوال يجب ان تكون الخطة مرنة لمقابلة اى تطوير فى المستقبل كما يجب ان تكون بسيطة وواضحة حتى يتفهمها العاملين بالمشروع. كما يجب ان تحدد بوضوح خطوط السلطة والمسئولية للادارات التى يتكون منها المشروع.

ومن أحد العناصر الهامة للخطة التنظيمية مقدرتها فى تحقيق الاستقلال الوظيفى بين الادارات المختلفة كادارات الانتاج التى تقوم بالمحافظة على اصول المشروع وامواله كادارة المراجعة الداخلية والادارات المحاسبية الاخرى . ويحتاج الاستقلال الوظيفى الى تقييم المهام بحيث لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحى النشاط الذى يشرف عليه بدون ان يحدث تدخل من شخص آخر ويجب ان تستخدم السجلات الموجودة بالقسم كاداة للرقابة على الانشطة التى تعمل بداخله على ان تكون هذه السجلات بعيدة عن متناول يد هذه الانشطة .

وبالرغم من وجود هذا الاستقلال الوظيفى الا ان هذا لا يمنع الاقسام المختلفة ان تعمل مع بعضها البعض بتكامل وتناسق يمكنها من تنفيذ مهامها بانتظام وبكفاية انتاجية مرتفعة .

كما يجب ان يتمشى الاستقلال الوظيفى داخل الاقسام مع مستلزمات السياسة الادارية كما يجب ان يكون هناك تفويض دقيق للسلطات بحيث تتساوى مع المسئوليات ، وينبغى ان يتم ذلك عن طريق الخرائط والكتيبات التنظيمية لضمان معرفة جميع المستويات داخل المشروع. كما يجب تجنب المسئوليات المتضاربة وان وجد قسمين يرتبط عملهما ببعض فانه يجب تقسيم المسئوليات بينهما .

ويكمن التقسيم الوظيفى المناسب فى نظام الرقابة الداخلية الفعال ذلك لأن هذا النظام يتطلب فصل سلطة تنفيذ القرارات عن سلطة تقييمها . فبالنسبة للاصول مثلا يجب فصل سلطة الادارات التى يوكل اليها المحافظة على تلك الاصول عن سلطة الادارات التى تقوم بمحاسبتها .

٢ - النظام المحاسبى :

ومن المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال ضرورة وجود نظام محاسبى سليم يكفل للادارة سبل الرقابة . ويجب ان يكون النظام المحاسبى وسيلة لتحقيق ما يلى :

أ - الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات وهذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدفقها .

ب - تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات ، واذا ما تم اعداد هذا الدليل بعناية فانه سييسر اعداد القوائم المالية ويمكن تحقيق درجة كبيرة من التوحيد فى تسجيل العمليات المحاسبية اذا ما صاحب دليل الحسابات كتيب توضح فيه الحسابات والقيود التى تجرى .

ولكى نتمكن من الرقابة على السجلات يجب ان تصمم هذه السجلات بطريقة مناسبة ويجب ان توضح الاجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها . ومن الافضل ادراج هذه الاجراءات فى كتيب.

٣ــ مستويات الاداء :

ان سلامة اداء الواجبات والوظائف فى كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فاعلية الرقابة الداخلية وعلى كفاية العمليات الناشئة عن هذا الاداء . ويجب ان تمدنا الاجراءات الموضوعة بالخطوات التى يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الاصول . ويجب ان تمدنا مستويات الاداء بالوسائل التى تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل . ويتم ذلك عموما بتقسيم الواجبات والمسئوليات بحيث لا يتمم شخص واحد العملية كلها من بدايتها الى نهايتها وهذا يمكننا من مراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة . وكما شرحنا من قبل عند الحديث عن الخطة التنظيمية ان القسم الوظيفى ــ تقسيم المسئوليات ــ يتم تطبيقه على الاقسام والافراد .

٤ــ مجموعة الأفراد :

لكى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا فانه لا يعتمد فقط على تنظيم ادارى ومحاسبى سليم ولكن يجب ان يتوافر له مجموعة من الافراد الاكفاء تكون موظفى ورؤساء الادارات والعاملين بالمشروع . فهؤلاء الافراد هم القائمون بتنفيذ الاجراءات الموضوعة بطريقة اقتصادية وفعالة .

## الرقابة الداخلية والادارة :

يقع على الادارة مسئولية وضع نظام فعال للرقابة الداخلية والاشراف عليه بحيث يكون تحت مراجعة دورية لتحديد ما اذا كانت :

أ ـ السياسات الموضوعة يتم تنفيذها بدقة ٠

ب ـ التغيرات فى ظروف العمل قد جعلت الاجراءات معقدة او غير ملائمة للظروف الحالية ٠

ج ـ تستخدم بسرعة وسائل تصحيح فعالة عند ظهور اى انحراف فى النظام ٠

وتعد ادارة المراجعة الداخلية الجهةالتى تتمكن من مد الادارة بالمعلومات الخاصة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعليته ٠

## الرقابة الداخلية والمراجع الخارجى :

بالرغم من ان الادارة هى المسئولة عن اقامة نظام فعال للرقابة الداخلية الا ان وجود هذا النظام وكفايته له مساس كبير بعمل المراجع الخارجى ٠

ان وظيفة نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجى هى تقديم ضمان لاكتشاف الاخطاء والمخالفات بدرجة معقولة من السرعة ، وبذلك فهذه الرقابة تعطى تبريرا لصحة السجلات المحاسبية وللاعتماد عليها ٠ ويؤدى فحص المراجع الخارجى لنظام الرقابة الداخلية الى تحديد اجراءات المراجعة المختلفة والتى تلزم لتكوين رأى عن صحة القوائم المالية ٠

ويستلزم التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية معرفة وفهم للاجراءات والطرق المرسومة لتنفيذ المهام كما يستلزم درجة معقولة من التأكد من ان هذه الاجراءات تنفذ وفقا لما تم تحديده من قبل ٠

ان درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لتحديد نطاق الاختبارات التى تتقيد بها اجراءات المراجعة لايمكن تحديدها تماما فى بداية عملية المراجعة ، وذلك لانه قد يثبت عدم صحة الافتراضات التى على اساسها يتنبأ المراجع بدرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، ومن الضرورى تعديل برنامج المراجعة اذا ثبت ان الاختبارات لم تتم وفقا للافتراضات الاصلية . وقد يكون هذا التعديل خاص باختبارات المراجعة او خاص بتوقيت اجراءات المراجعة .

ويجب على المراجع الخارجى ان يأخذ فى اعتباره الفحص الذى يقوم به المراجع الداخلى بحيث يكون هذا الفحص مكمل لعمله وليس بديل له .

ويجب عليه تحديد مهام ادارة المراجعة الداخلية لبيان اثرها على نطاق الاختبارات اللازمة واختياره لاجراءات المراجعة المناسبة .

ويهتم المراجع الخارجى اول مايهتم بالرقابة المحاسبية ذلك لانها تتصل مباشرة بالسجلات المالية والتى تتطلب تقييما من المراجع . اما الرقابة الادارية فهى تتصل بطريقة غير مباشرة بالسجلات المالية ولذلك فهى لاتستلزم التقييم ، ومع ذلك فان المراجع الخارجى اذا اعتقد بأن الرقابة الادارية لها صلة وثيقة بالسجلات المحاسبية فانه يجب ان يأخذ فى حسبانه تقييم هذه الرقابة . فمثلا السجلات الاحصائية التى يحتفظ بها فى ادارات الانتاج والبيع والادارات الاخرى قد تستلزم قيام المراجع بتقييمها فى حالات خاصة .

ومن الافضل ان يقوم المراجع الخارجى بفحص نظام الرقابة الداخلية فى فترات دورية وذلك بتطبيق اجراءات المراجعة الملائمة التى توجه بصفة خاصة لتقييم فاعلية هذا النظام . وعندما لايكون الفحص الدورى ممكنا فانه يتم عادة فى المراحل الاخيرة لبرنامج المراجعة وفى هذه الحالة يجب اعداد برنامج المراجعة بصورة ملائمة .

واذا ظهر للمراقب الخارجى عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية القائم فانه يقوم بتقديم الاقتراحات التى يراها مناسبة لتحسين نظام الرقابة الداخلية ٠

وبذلك اوضحنا ازدياد اهمية اعتماد مراقب الحسابات ( المراجع ) على وجود وتطبيق نظام فعال للرقابة الداخلية ٠ وترجع هذه الاهمية التى يبديها المراجع نحو الرقابة الداخلية الى اتخاذ قراره بالمدى الذى تمتد اليه نطاق مراجعته واختباراته للسجلات المحاسبية حتى يستطيع ان يبدى رأيه المهنى على القوائم المالية للمشروع٠

فمن المستحيل ان يقوم المراجع بفحص جميع عمليات المشروع وحتى جانب كبير منها نظرا لضخامة هذه العمليات المالية وكبر حجمها فى المشروعات الكبيرة والتى تولى تسجيلها وتحليلها جهاز كبير من العاملين فى المشروع ، ومن اجل ان يتمكن من التحقق بكفائة فى خلال فترة زمنية محددة من سلامة وصحة البيانات فى المشروع فان الامر يستلزم منه ان يدرس الرقابة الداخلية بالمشروع ليتمكن من الحكم على فاعليته فى انتاج البيانات المتضمنة فى التقارير المالية ٠ وقراره المبنى على فحص الرقابة الداخلية سيوجه نطاق مراجعته من ناحية فحص الحسابات المستفيض او عن طريق اختبارات لهذه الحسابات وايضا للنواحى التى تتطلب فحصا مستفيضا اكثر من غيرها ٠

واذا وضح له ان الرقابة الداخلية مناسبة ، فان المراجع يقوم باختيار العينات بغرض فحصها واختبارها ، وهذا الاسلوب الحديث فى المراجعة يستند اساسا الى الافتراض بان فحص جانب من القيود والبيانات المتعلقة بها سيظهر نفس الصفات التى ستظهر لو تم فحص كامل لها . فسيؤخذ من كل نوع من العمليات او الحسابات عينة ممثلة تكون جانبا منفصلا لها على ان تفحص . فمثلا يقوم المراجع بفحص عينة من المتحصلات النقدية ومن حسابات العملاء ومن عمليات البيع وعمليات الشراء وكذلك عينات من السجلات والاجراءات المحاسبية . ويحدد عدد الاخطاء المكتشفة فى هذه العينات وطبيعتها وفاعلية الرقابة الداخلية فى التطبيق كما ستحدد للمراجع مدى امتداد نطاق مراجعته حتى يتأكد من عدم وجود الاخطاء المحتملة او اكتشاف هذه الاخطاء .

وفحص الرقابة الداخلية فى المشروع وبخاصة تلك الرقابة المالية يعتبر واجبا على المراجع ان يقوم به ، فهى تمثل مستوى اساسى من مستويات عمله الميدانى . وفى فحصه يقوم باستطلاع وسائل واجراءات الرقابة الداخلية الادارية لمساعدته فى تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة وعلى هذا فإن المراجع يهمه :

١ ـ معرفة واجبات اعضاء المشروع ومسئولياتهم وحدود اختصاصاتهم .
٢ ـ معرفة مدى امكانيات توصيل كل عامل فى المشروع الى ممتلكاته بدون رقابة .
٣ ـ معرفة مدى عمل كل فرد فى المشروع وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل .

٤ـ اكتشاف امكانية حدوث الخطأ ومدى امكان اخفائه وكشفه ٠

ولكى يدرس المراجع الرقابة الداخلية فعليه ان :

أ ـ يحصل على وصف تفصيلى بالرقابة الداخلية المتبعة بتقديم تقرير اليه من المشروع.

ب ـ استخدام ادوات الاستقصاء للحكم على فاعلية الرقابة ٠

حـ ـ اختبار التطبيق الفعلى للرقابة ٠

وفيما يلى سنقوم بدراسة وسائل الاستقصاء التى يستخدمها المراجع فى سبيل تقييمه للرقابة الداخلية فى المشروع.

## تقييم الرقابة الداخليـة

أولا : ان الطريقة التقليدية لتقييم الرقابة الداخلية فى المشروع هى مدخل الاستقصاء عن طريق الاسئلة Questionnaire approach

وتتلخص هذه الطريقة فى الاستقصاء عن طريق اعداد قائمة نموذجيـة باسئلة وافية عن الاجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة ( مثل عمليات النقدية . وظيفة الشراء ، وظيفة البيع ٠٠ الخ ) ٠ وتصاغ الاسئلة بعناية ويكون هدفها الاستفسار عن النواحى التفصيلية المتبعـة فى المشروع بالنسبة لاجراء عملياته وتأدية وظائفه ٠

وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية فى صورة اسئلـة مبنية على افتراض ان بعض الاجراءات المطبقة بصورة عامة فى المشروعات مهمـة فى تحقيق رقابة داخلية فعالة ٠ وكمثال لاجراء مطبق بصورة عامة هو ايـداع المتحصلات النقدية اليومية كاملة فى البنك ومثل آخر مطابقة ارصدة الدفاتـر

المساعدة بحساب الرقابة لها . كما ان الافتراض الآخر فى هذه الاستقصاءات هو ان المشروع كبير الى الحد الذى يسمح باستخدام عدد كبير من العاملين يمكن من تقسيم العمل بينهم وعلى هـــذا فان هذا الاستقصاء يكون قليل الاهمية عند استخدامه فـــــى المشروعات الصغيرة او متوسطة الحجم . وفى هذه الحالة يطلـــب تقرير وصفى مفصل بالرقابة الداخلية فى المشروع بدلا من الاستقصـاء عن طريق الاسئلة .

وتقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم فى بدء قيام المراجـــع بمراجعته اذا كانت مستمرة من بداية العام لان بهذا يتمكن المراجـع ان يحدد برنامجه الذى سيسير عليه فى المراجعة من حيث تحديـــد مدى ونطاق اختباراته . فاذا كانت نتيجه تقييمه لاختباراته ان الرقابة الداخلية موجودة ومطبقة فى كل مجالات العمل بالمشروع فانه يستطيـــع ان يقصر نطاق اختباراته على عينات ممثلة اما اذا اسفر تقييمه عن وجـــود ثغرات فى الرقابة فانه يركز بمراجعة مستفيضة فى الجوانب التى بهـــا ثغرات . وما يهم المراجع هو وجود رقابة داخلية وتطبيق هذه الرقابـة بصورة فعلية . فتقييمه الرقابة الداخلية ينبعث من الشواهد الـــــتى يجمعها بنفسه وليس عن طريق الاجابات التى يحصل عليها مـــــن المشرفين او غيرهم .

ففى العادة تقدم قائمة الاسئلة النموذجية للمدير المالى حيث يتولـــى الاجابة على الاسئلة الواردة بها ويعيدها للمراجع . وان لا يقتصر عمـــل

المراجع على فحص الاجابات التى تلقاها بل يجب ان يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها اثناء التنفيذ ليحكم على كفائتها لاغراض الرقابة .

## نموذج قائمة الاستفسارات

نتيجة للخبرة فى استخدام قوائم الاستفسارات فانه قد تم تطويرها بحيث تحقق المستويات التالية فى طرح الاسئلة .

أ ــ مراعاة التفرقة بين اسباب القصور البسيطة وتلك الجسيمة فى الرقابة الداخلية .

ب ــ مراعاة احتوائها على وصف تفصيلى لنواحى الضعف فى الرقابة الداخلية حتى تمكن المراجع من كتابة خطاب تفصيلى لعمله فيما يتعلق بنواحى الضعف هذه .

حـ ـ مراعاة اظهار مصادر المعلومات المستخدمة فى الاجابات على كل سؤال والتحقيقات التى تمت للتأكد منها .

وفى الصفحة التالية نموذجا لقائمة استفسارات عن اوراق الدفع ، وحسابات الموردين والمشتريات .

ويلاحظ ان تصميم هذا النموذج يسمح فى حالة الحصول على رد بالنفى تقييم الوضع بين ما اذا كان جسيما أو بسيطا وهذا متروك للمراجع لتقييمه حسب فحصه وحكمه الناتج من هذا الفحص . كما ان خانة الملاحظات تستعمل فى حالة الاجابة بالنفى لوضع تفاصيل كافية تمكن المراجع عند تحرير خطابه للعميل من الحصول على المعلومات الكافية .

كما ان خانة الملاحظات تستعمل ايضا لوضع مصادر المعلومات سواء بالاختبار او المشاهدة والتى قام بها المراجع .

وهناك اعتراضات توجه الى هذه الطريقة التى تستعمل فى تجميع المعلومات لغرض تقييم الرقابة الداخلية وتتلخص هذه الاعتراضات فى :

١ ـ احتمال نقل الاجابات من قائمة الاستقصاء عن السنة الماضية كاجابات لها عن العام تحت المراجعة .

٢ ـ وضع الاجابة " بنعم " أو " لا " بصورة روتينية بدون دراسة حقيقية للمشاكل التى تبرزها هذه الاسئلة .

٣ ـ معاملة الاسئلة فى القائمة كنهاية بدلا من اعتبارها وسيلة للتصحيح .

ولهذه الاسباب اتجه المراجعون الى استعمال طريقة اخرى وهى التقرير الوصفى للرقابة الداخلية المتبعة .

استقصاء عن الرقابة الداخلية ــ اوراق الدفع ــ حسابات الدائنين ــ والمشتريات

اسم الشركة : ________________ الفـــرع : ________________

المـــدة : ________________ مكتــــب : ________________

| الاسئلـــة | الاجابة: لا ينطبق | الاجابة: نعم | الاجابة: لا ــ نطاق الضعف بسيط (٢) جسيم (١): (١) | الاجابة: لا ــ نطاق الضعف بسيط (٢) جسيم (١): (٢) | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ــ هل الشخص او الادارة المسئولة عن اعتمادات مستندات الدفع مستقلة عن: | | | | | |
| أ ــ ادارة الشراء | | | | | |
| ب ــ الاشخاص الآخرين الذين طلبوا صرف المصروف. | | | | | |
| حـ ــ امين الخزينة او المسئولين عن توقيع الشيك لجميع المشتريـــات (على الاقل مايزيد عن مبلغ صغير) | | | | | |
| ٣ــ هل تحرر محاضر استلام مكتوبــة لجميع المواد والبضاعة المستلمة ؟ | | | | | |
| ٤ــ هل محاضر الاستلام تحـــت الرقابة عن طريق ترقيمها المسلسل ؟ | | | | | |
| ٥ــ هل تعد أرصدة شهرية على الاقل لدفاتر استاذ الدائنين وتقارن بحساب [illegible] | | | | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٦ـ هل تقارن كشوف الحسابات الواردة من الدائنين مع حساب الدائنين ؟ | | | | | |
| ٧ـ هل تعامل المبالغ المدفوعة مقدما للدائنين كحسابات مدينة ؟ | | | | | |
| ٨ـ في حالة الاتفاق على ارسال البضاعة مباشرة الى العميل ، هل الاجراءات المتبعة تضمن أن فاتورة البيع ارسلت لهذا العميل ؟ | | | | | |
| ٩ـ مردودات المشتريات تراقب بصورة تضمن تحميل البائع بقيمتها . | | | | | |
| ١٠ـ هل هناك سجل لأوامر الشراء المنفذة وتلك التي لا تزال مفتوحة ؟ | | | | | |
| ١١ـ هل سجل اوراق الدفع مناسبا لكي يسمح :<br>أ ـ بترصيد التفاصيل ومقارنتها بحساب المراقبة<br>ب ـ احتساب الفائدة المستحقة الدفع | | | | | |
| ١٢ـ هل يتطلب الامر توقيع واحد على الاقل من مدير مسئول على اوراق الدفع؟ | | | | | |

اعداد :
توقيع :
التاريخ :

روجع :
التوقيع :
التاريخ :

## ثانياً : التقرير الوصفي للرقابة الداخلية

وتعتمد هذه على ان يقوم مساعد و المراجع بوضع تقرير يصف النواحى المتكاملة للرقابة الداخلية فى المشروع تحت الفحص يتضمن شرحا لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بالمشروع ، وتقسيم المسئوليات وكمثال لتحصيل النقدية ، فان المراجع يقوم بفحص وشرح النقاط الخاصة بتحصيل النقدية فى الصورة التالية :

١ـ فتح وتوزيع البريد الوارد

٢ـ اعداد سجل مستقل لتسجيل النقدية الواردة والشيكات للمقارنة بالتسجيلات التى يسجلها امين الخزينة .

٣ـ من يقوم بتسجيل دفتر النقدية الواردة والمهام الاخرى الموكولة اليه بتأديتها .

٤ـ سرعة تسجيل النقدية الواردة وايداعها كاملة بالبنك .

٥ـ استخدام دفتر ايصالات مسلسل الترقيم لتحرير استلام النقدية الواردة عن طريق الخزينة ، مع الصور اللازمة .

٦ـ الرقابة على المبيعات النقدية ، مبيعات الخردة ، مبيعات المعدات والادوات والفوائد والتحصيلات المتنوعة الاخرى .

٧ـ المتحصلات من العملاء عن طريق المندوبين او وكلاء البيع .

٨ـ امكانية توصل امين الخزينة الى دفاتر الاستاذ سواء العامة او المساعدة

ويحتوى الوصف الكتابى لهذه البنود التعريف بالموظف الذى يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ العمل . ويلاحظ هنا ان الاجابة بنعم او لا مستبعدة وذلك فان ميزة هذه الطريقة هو استبعاد الاعتراضات المواجهة للطريقة السابقة .

وبانتهاء كتابة التقرير عن الرقابة الداخلية يتمكن المراجع من تقسيم الاجراءات المتبعة فى الرقابة الداخلية . فالنظام الضعيف يتمثل فى عدم وجود تقسيم كاف للعمل والمثل على ذلك قيام موظف واحد بعمل أمين الخزينة وعمل ماسك الدفاتر . اما الرقابة الداخلية القوية او المناسبة فتتطلب ان يعهد الى ادارات منفصلة وظائف مثل تداول النقدية ، وحسابات العملاء ، ومسك الدفاتر والحسابات العامة ، وحسابات الدائنين واجور العاملين .

وهناك طرق اخرى يلجأ اليها المراجعون لتأكد امكانية فحصهم الجيد للرقابة الداخلية .

## ثالثاً : الملخص التذكيرى

ويشمل هذا الملخص الذى يعده المراجع على بيان تفصيلى للاجراءات والوسائل التى يتميز بها اى نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدى المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية فى المشروع . فكأن الملخص هو اطار عام يجرى فى نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات او اسئلة معينة يجرى فى نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل اى نقطة رئيسية فى الرقابة الداخلية . ومما يعيب هذه الوسيلة هو انه لا ينتج عنها تسجيل كتابى لنتائج الفحص ، كما انها لا تحقق التنسيق والتوحيد فى اجراءات فحص الرقابة حيث انه متروك لمساعدى المراجع حرية انتخاب اجراءات الفحص التى يرونها .

# الآثار المترتبة على نتيجة تقييم الرقابة الداخليــة

أشرنا فيما سبق الى ان تقييم الرقابة الداخلية للمشروع يمثل عامـــلا مهما من وجهة نظر المراجع فى تحديد نطاق عمله الميدانـــــــــى Field work حتى يحقق المستوى المطلوب فى تنفيـــذه فدراسة وتقييم الرقابة الداخلية تمكنه من اتخاذ قراره عن مدى الاعتمـاد عليه وتحديد او توسيع نطاق الاختبارات التى تحدد اجراءات المراجعـة كما اوضحنا ايضا ان تقييمه للرقابة الداخلية هو عمل اساسى وأولى قبــل ان يبدأ فى مراجعته ولهذا يجب ان يتم فى خلال السنة وقبل نهايتهـا حتى يستطيع ان يضع برنامج مراجعته ومن المستحسن ان يقوم المراجـــع بفحص الرقابة الداخلية فى فترات دورية على ان يتضمن عند اجراؤهـــا عنصر المفاجأة بحيث لا يجعل اهدافه فى الفحص ظاهرة امام العامليـــن بالمشروع. واذا اسفرت نتيجة تحرياته واختباراته عن اى شك فى جانـــب من جوانب الرقابة بالمشروع فعليه ان يتوسع فى اختباراته حتى يزيـــــل الشك او ان يتتبع ويتقصى ماقد يوجد من خطأ او تلاعب . ونجـــد ان ذلك يتوقف على الحكم الشخصى للمراجع ، فعليه ان يدرس الموقف ويقرر سواء عدم الاهمية وصرف النظر او التوسع فى الاختبارات وفى هذا السبيل الاخير عليه ايضا ان يقرر ما اذا كان التوسع فى الاختبارات يكون فقـــط فيما يتعلق بالعمليات المكتشفة نفسها او ان يتوسع فى الاجراءات الخاصة بجميع العمليات حتى يقتنع بأن ضعف احدى الحلقات فى النظـــــام يؤثر على الرقابة الداخلية ككل .

# المراجعة الاختبارية

يقصد بالمراجعة الاختبارية قيام المراجع باختيار عينات فى فحصه لعمليات المشروع وحساباته تمهيدا لابداء رأيه عن التقارير المالية للمشروع. وكما اسلفنا القول فان الرقابة الداخلية فى المشروع عليها معول كبير فى اعتماد المراجع على المراجعة الاختبارية حتى انه اصبحت الحالات الاستثنائية هى التى يتم فيها المراجعة الكاملة المستفيضة ·

فعادة فحص عينة من العمليات وما يتعلق بها من بيانات وحسابات تظهر نفس الصفات التى تظهرها العمليات الكاملة من هذا النوع · وتبنى المراجعة الاختبارية على اساس الغرض الرئيسى للمراجعة وهو التحقق من سلامة وصحة التقارير المالية وما تظهره من نتائج ومراكز · وتستند المراجعة الاختبارية على :

١ ـ كبر وضخامة حجم عمليات المشروع وتكررها اليومى على مدار السنة ، وتولى تسجيلها وتحليلها جهاز كبير من العاملين فى المشروع ، ومما يجعل مراجعة كل تلك العمليات من مراجع خارجى شبه مستحيلة اذا روعى وقت المراجع المحدد وتكاليف المراجعة الباهظة فى ذلك المجال ·

٢ ـ ان مسئولية دقة السجلات والبيانات المتعلقة بها تقع اساسا على عاتق ادارة المشروع ويجب ان تتخذ الاجراءات الكفيلة بتحقيق رقابة داخلية قوية ·

٣ ـ اختيار عينات ممثلة للمجموعة بحيث ان فحص العينة يكفى لابراز الخصائص الاساسية التى يتميز بها المجموع الذى انتخبت منه العينة ·

وعندما يواجه المراجع بموضوع الاختبار فانه يواجه بثلاث مشاكل رئيسية :

أ ـ كيفية اختيار المفردات التى ستحتويها العينة .

ب ـ تحديد حجم العينة ذاتها .

حـ ـ كيفية تقييم نتائج فحص العينة .

ولحل هذه المشاكل يجب ان يحدد نوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف التى اكتشفها اثناء قيامه باجراءات المراجعة . وطبيعة العمليات التى يفحصها وحجمها ، واخيرا مستوى العاملين فى تسجيل هذه العمليات .

وهنا مدخلين رئيسيين فى تحديد كيفية اختيار العينة ، وحجم العينة وتقييم النتائج وهما مدخل الحكم الشخصى Judgement Basis او مدخل العينات الاحصائية Statistical Sampling ومدخل الحكم الشخصى يعتبر الطريقة التقليدية للمراجعة وتتم باحدى الطرق التالية :

أ ـ فحص العملية الاولى من كل عشر عمليات متتالية حسب ترتيب تسجيلها الدفترى اذا كان قد قرر فحص ١٠٪ من العمليات مثلا .

ب ـ فحص وحدة متكاملة من العمليات المتتالية كعمليات البيع فى خلال شهر معين او شهور معينة منتخبة بطريقة عشوائية .

حـ ـ فحص كل المفردات التى تزيد مبالغها عن قيمة معينة تحدد بمعرفة المراجع بمراعاة ظروف المشروع وتطبيق الاختبار على باقى المفردات التى تقل قيمتها عن هذا الحد .

اما مدخل العينات الاحصائية فهو يعتمد على جداول احصائية في اختيار العينة طبقا للمستويات التي يضعها في تحديد حجم العينة ونتيجتها كممثلة للمجموعة ككل وفي سبيل ذلك يجب على المراجع ان يحدد مقدما :

١ـ تعريف الهدف وطبيعة الاختبار.

٢ـ تحديد طريقة اختبار العينة التي سيستخدمها .

٣ـ احتساب حجم العينة .

٤ـ تقييم نتائج العينة .

## المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

يقوم المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بالعمل في نفس الميدان ولهما غرض واحد في العمل على :

١ـ وجود نظام فعال للضبط الداخلي لمنع اى خطأ او تلاعب.

٢ـ وجود نظام محاسبي فعال يمد بالمعلومات الضرورية التي يمكن من اعداد تقارير صحيحة .

وبالرغم من انهما يعملان في نفس الميدان الا ان هناك اختلافات جوهرية في عملهما :

١ـ نطاق العمل : ان نطاق عمل ادارة المراجعة الداخلية تحدده ادارة المنشأة نفسها فبقدر المسئوليات التي تعهد بها الادارة العليا للمشروع للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله . في حين ان عمل المراجع الخارجي لايحده الا المسئولية الملقاه عليه سواء بالقانون او بأمر التعيين .

٢ ـ طريقة العمل : ان طريقة عمل المراجع الداخلى تسير نحو التأكد من ان النظام المحاسبى كفؤ بحيث يوصل الى تقديم معلومات للادارة عن الفترة ذات نتائج سليمة وحقائق دقيقة . اما طريقة عمل المراجع الخارجى فيحكمها واجباته ومسئولياته نحو التأكد من الحسابات المقدمة للمساهمين او اصحاب رأس المال وانها تظهر الربح والخسارة الصحيحة عن المدة والمركز المالى السليم فى نهاية المدة .

٣ ـ المسئولية : مسئولية المراجع الداخلى تكون امام الادارة ، فى حين ان مسئولية المراجع الخارجى تكون مباشرة للمساهمين او اصحاب رأس المال وعلى هذا يعتبر المراجع الداخلى موظفا بالمنشأة وليس مستقلا كالمراجع الخارجى .

وبالرغم من هذه الاختلافات الجوهرية فى العمل بين المراجع الداخلى والخارجى فان طريقتهم فى العمل لا تختلف من حيث :

١ ـ فحص نظام الضبط الداخلى سواء فى قوة النظام وفى كفاية تطبيقه .

٢ ـ فحص وتحقيق السجلات المحاسبية والتقارير .

٣ ـ التحقق من الاصول والالتزامات .

٤ ـ الملاحظة والاستفسار وعمل المقارنات الاحصائية واى وسائل اخرى لزيادة التحقق :

والجدول الآتى يعطينا بصورة واضحة الاختلافات بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى :

| | |
|---|---|
| ١ـ يقوم بها موظف بالمنشأة | ١ـ يقوم بها شخص مهني مستقل بعقد وكالة . |
| ٢ـ هدفه الاول خدمة الادارة | ٢ـ هدفه الاول هو خدمة طرف ثالث ( المساهمين مثلا ) لاعطائه معلومات معتمد عليها. |
| ٣ـ فحصه للعمليات وللرقابة الداخلية يهدف الى التحسينات والتمشي مع السياسات الموضوعة والاجراءات التنظيمية وغير محدودة بالمسائل المالية . | ٣ـ فحصه للعمليات وللرقابة الداخلية لغرض تحديد مدى مراجعته ودقة المعلومات المالية والمحاسبية . |
| ٤ـ عمل المراجع الداخلي منصب على اكتشاف ومنع الاخطاء والغش. | ٤ـ عمله الفرعي هو اكتشاف ومنع الاخطاء والغش في حدود ماتتأثر به التقارير المالية . |
| ٥ـ مستقل عن ادارات الحسابات والتكاليف والخزانة ولكنه يخدم رغبات وحاجات عناصر الادارة الاخرى . | ٥ـ مستقل عن الادارة في الواقع وفي اتجاه مراجعاته . |
| ٦ـ فحصه مستمر على مدار السنة | ٦ـ فحصه للبيانات المؤيدة للتقارير المالية على فترات وفي العادة مرة في السنة. |

من الواضح من الاستعراض السابق للمراجعة الداخلية التشابه بين الوسائل التى يعمل بها المراجع الخارجى والمراجع الداخلى وعلى هذا فان التعاون لازم بينهما حيث يوفر عمل المراجع الداخلى عناء تعدد العمل بالنسبة للمراجع الخارجى فاذا اطمأن المراجع الخارجى الى ان المراجعة الداخلية كافية وانها تغطى جانبا من العمل الذى يقوم بة فانه يستطيع ان يقلل من مدى فحصه للتفاصيل والتشاور بين الاثنين يوفر عليه كثيرا من العمل . وفيما يلى امثلة من التعاون بينهما :

١- يستطيع المراجع الخارجى ان يعتمد الى حد كبير على اقرار المراجع الداخلى بفاعلية نظام المراقبة الداخلية .

٢- يستطيع المراجع الداخلى ان يساعد المراجع الخارجى فى كثير من اعمال الجرد المفاجئ مثل الجرد المفاجئ للنقدية ، زيادة الفروع سواء بمفرده او مع المراجع الخارجى .

٣- يستطيع المراجع الداخلى ان يعد للمراجع الخارجى الادلة التى يتطلبها فى مراجعته وخصوصا فى نهاية العام مثل الارسال فى طلب التأكيدات من العملاء عن ارصدة حساباتهم ، التحقق من الاصول مثل البضاعة بالمخزن ، اعداد اوراق العمل التى قد يحتاجها المراجع الخارجى لملفه الدائم .

واعتماد المراجع الخارجى على المراجعة الداخلية تحدده اعتبارات يجب ان تأخذ فى الحسبان مثل :

١- مدى خبرة ومؤهلات رئيس ادارة المراجعة الداخلية وموظفيه .

٢- مدى كفاية المراجعة الداخلية وللحكم على ذلك عليه ان يدرس البرامج

الموضوعة للمراجعة الداخلية • وتقارير المراجعة الداخلية واوراق العمل وان يعمل الاختبارات التى يراها مناسبة •

٣ـ المسئولية الموكول بها لرئيس ادارة المراجعة الداخلية ومستـــــوى الادارة المسئول امامها •

# الفصل الرابع
# القرائن في المراجعـــة

يبين المستوى الثالث من مستويات العمل الميدانى ضرورة الحصول علـــى قرائن كافية عن طريق الفحص المستندى والملاحظات والاستفسارات والمصادقات وذلك لابداء رأى سليم فى القوائم المالية تحت الفحص.

ان عملية المراجعة التى يقوم بها المراجع الخارجى تتعلق بالحصول علـــى ادلة الاثبات ثم بعد ذلك فحص هذه الادلة . ويرجع للمراجع الحكم على مدى صلاحية او عدم صلاحية اى دليل من ادلة الاثبات . وبذلك فان ادلة الاثبـات فى المراجعة تختلف عن الادلة القانونية ذلك لان الاخيرة تتحدد وفقـــا لاطار من القواعد الباتة والقاطعة.

ويختلف تأثير ادلة الاثبات على الرأى الذى يبديه المراجع فيما يختـــص بالقوائم المالية محل الفحص . وتتوقف حجية وقوة ادلة الاثبات على توقيت الحصول عليها وارتباطها بالعملية محل الفحص وكذلك وجود ادلة اثبات اخرى مساعدة للاستنتاجات التى تؤدى اليها .

## طبيعة أدلة الأثبات :

تتكون ادلة الاثبات المؤيدة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الاساسيـــة الى جانب كافة المعلومات المساعدة والمتاحة للمراجع.

وتعتبر من ادلة الاثبات المؤيدة للقوائم المالية كل من دفاتر القيد الاصلـــى ودفاتر الاستاذ العام والمساعدة والسجلات المحاسبية الاخرى مثل حسابـــات التكاليف كما تسجل ايضا اوراق العمل الخاصة بالتسويات الجرديـــة .

ولا يعتبر وجود هذه السجلات والدفاتر كاف فى حد ذاته ليكون دليلا للاثبات ولكن يجب ان تتوفر فيها العناية ودقة وصحة البيانات التى تتضمنها ٠

والى جانب السجلات والدفاتر السابقة توجد ادلة اثبات مؤيدة للعمليات المثبتة بهذه السجلات مثل الشيكات والفواتير والعقود ومحاضر جلسات مجلس الادارة والمصادقات والبيانات والمعلومات التى يمكن الحصول عليها من مصادر خارجية ، كما تتضمن ايضا المعلومات التى يمكن للمراجع الحصول عليها عن طريق الاستفسارات والملاحظات والتفتيش والفحص وهى التى تمكنه من الوصول الى استنتاجات عن طريق التفكير المنطقى ٠

ويقوم المراجع بأختيار البيانات المحاسبية الاساسية عن طريق التحليل والمراجعة وتتبع اجراءات العمليات المحاسبية واجراءات توزيع المصروفات واعداد التسويات الجردية اذ عن طريق تتبع هذه الاجراءات يمكن اكتشاف مدى الترابط فى تكامل السجلات المحاسبية وهى التى تمثل الدليل المقنع لصحة القوائم المالية من امانة المركز المالى ونتائج العمليات٠

ويمكن للمراجع الحصول على المستندات المؤيدة بالسجلات والحسابات والظاهرة بالقوائم المالية من الملفات التى تحتفظ بها الشركة والتى توضع تحت تصرف المراجع لفحصها وفى اطار التنظيم الداخلى للشركة وفى خارجه يوجد الافراد الذين يمكن للمراجع الالتجاء اليهم مباشرة للاستفسار منهم عن بعض العمليات التى تهمه فى هذا المجال والى جانب ذلك فان المراجع يمكن ان يعتمد على الوجود الفعلى واعتباره دليل اثبات وعن طريق ملاحظة الافراد داخل الشركة

اثناء تأديتهم لوظائفهم وفحصه لنظام الرقابة الداخلية يمكن ان يصل الـــى استنتاجات فيما يتعلق بالقوائم المالية ٠

حجية أدلة الاثبـــات :

ولكى تكون ادلة الاثبات ذات حجية قوية يجب ان تتناسب مع الظروف التى تم فى ظلها الحصول عليها لذلك لان الاعتماد على الصور المختلفة لادلة الاثبات يتعرض لبعض الاستثناءات ٠٠ والاتى بعض الاعتبارات التى تمدنا بمعيار للحكـــم على مدى حجية ادلة الاثبات :

أ ـ حين يمكن الحصول على دليل الاثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المشروع فان ذلك يمدنا بضمان اكبر للاعتماد على دليل الاثبات فى اغراض المراجعة عمـا لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المشروع٠

ب ـ حين تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية فى ظل نظام للرقابة الداخلية فعالا فان ذلك يؤدى الى الاعتماد على هذه البيانات والقوائم عما لو تم اعدادها فى ظل نظام للرقابة غير فعال ٠

جـ ـ حين يمكن للمراجع الحصول على المعلومات الشخصية بطريقة مباشرة عن طريق الفحص الفعلى والملاحظة والتفتيش فان ذلك سيكون له اثر اكبر فى الاقناع عنه فـــى حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة ٠

ويجب ان يقوم المراجع بتحديد حجم وصور ادلة الاثبات التى تمكنه من الادلاء حكمه المهنى وذلك بعد دراسة للظروف ، وعند القيام بهذا التحديد يجب عليه ان يأخذ فى اعتباره طبيعة المفردة قيد الفحص واهميتها النسبية ودرجة الخطـر التى تتعرض له والتى تعتمد على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، كذلك يأخذ فـــى اعتباره صور ادلة الاثبات المتاحة ٠

وخلال قيام المراجع بفحصه فانه يهدف الى الحصول على ادلة اثبات ذات حجية قوية ليتخذها كأساس لتكوين رأى محايد فى ظل الظروف الموجودة ٠ الا انه فى بعض الظروف يجد المراجع انه من الضرورى الاعتماد على دليل قاطع ومقنع سواء اكانت البيانات التى تتضمنها القوائم المالية تمثل بصفة عامة امانة وصدق المركز المالى ونتائج الاعمال الا ان المراجع غالبا مايجد نفسه امام عناصر معينة تحتاج الى فحص دقيق للحصول على دليل مقنع لصحتها ٠ واذا ما احس المراجع او ساوره الشك فى بيان معين له اهمية نسبية كبيرة يجب عليه الا يعطى رأيه الا اذا حصل على دليل اثبات قوى يزيل هذا الشك ٠

ويجب على المراجع ان يعمل داخل الحدود الاقتصادية المعقولة ، ولذلك فيجب اعداد تقريره خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة مناسبة ويجب عليه ان يبين ما اذا كانت قرينة الاثبات التى حصل عليها فى حدود الوقت والتكلفة اللازمة لابداء الرأى ٠ وبالاضافة الى ذلك فانه ينبغى ان يأخذ المراجع فى اعتباره ضرورة وجود علاقة مناسبة بين تكلفة الحصول على قرينة الاثبات وبين فائدة المعلومات التى تحصل عليها من القرينة وعند تحديد فائدة هذه المعلومات يجب اخذ درجة الخطر النسبى فى الحسبان ٠ ولا يجب ان يفهم من الكلام السابق ان صعوبة الحصول على قرينة الاثبات وارتفاع تكلفتها لا يلغيا ضرورة الحصول على قرينة الاثبات ٠

وعند تحديد مدى الاختيارات اللازمة لاجراء الفحص فان المراجع يمكن ان يأخذ فى اعتباره استخدام الادوات الفنية للعينات الاحصائية والتى ثبت مزاياها فى حالات معينة الا ان استخدام هذا الاسلوب لا يكون بديلا للحكم الشخصى للمراجع ولكنه وسيلة تمدنا بمقاييس احصائية تتعلق بنتائج اختبارات المراجعة وقد لا تكون هذه المقاييس متوافرة ٠

وعند ما يقوم المراجع بتحديد اجراءات الحصول على ادلة الاثبات فان المراجع ينبغى ان يعترف باحتمال ان تكون القوائم المالية غير ممثلة للمركز المالى السليم او لصحة نتائج العمليات . كما ينبغى ان يأخذ فى اعتباره كافة ادلة الاثبات سواء المؤيدة او المعارضة لما تظهره القوائم المالية . وبناءً عليه لا ينبغى ان يبدى المراجع رأيه فى القوائم المالية على اساس عدم وجود مايستدعى الاستفسار او يلفت النظر عند الفحص . بل ينبغى ان يقوم المراجع بفحص شامل لقرينة الاثبات وتحديد الهدف من الاستناد اليها .

ومن الوسائل الخاصة بالحصول على ادلة اثبات قوية نجد الجرد الفعلى للعنصر والحصول على اقرارات مكتوبة من الغير.

ولقد اجريت دراسة بمعهد المحاسبين الامريكيين عام ١٩٣٩ تبين منها ان مصادقات العملاء وجرد المخزون يعدان من اجراءات المراجعة المتعارف عليها فى حالة امكانية تنفيذها بالوسائل المتاحة واذا كانت الاصول التى تتكون منها ذات اهمية نسبية كبيرة فى المركز المالى ونتائج العمليات وعندما لا يمكن استخدام هذه الاجراءات فيجب على المراجع ان يبرر عدم استخدامها .

وتتطلب مصادقات العملاء الاتصال المباشر بالمدينين . ويقوم المراجع بتحديد طريقة الحصول على هذه المصادقات وعددها وزمنها . ويجب على المراجع عند قيامه بتحديد هذه الامور ان يأخذ فى اعتباره فاعلية الرقابة الداخلية ومدى احتمال وجود خلاف فى الحسابات واحتمال عدم الاهتمام من قبل العملاء بـرد هذه المصادقات موقع عليها والاهمية النسبية للقيم المدرجة بحسابات العملاء .

وتتطلب مراجعة المخزون حضور المراجع وقت اجراء الجرد وعن طريق ملاحظته لهذه العملية والاستفسارات عن الامور التى يرى ضرورة الاستفسار عنها . فان ذلك سيكون له اثر على اقتناع المراجع بفاعلية وسائل حصر المخزون وصحة البيانات والسجلات الخاصة بهذا العنصر. وقد تتم مراجعة سجلات المخزون فى فترات دورية وفى هذه الحالة يجب على المراجع ان يختار اوقات اجراء هذا الجرد ولا يطلع الادارة عليها .

## القرائن فى المراجعة

بينا فيما سبق ان المراجعة هدفها تطمين الغير على ان نتائج المشروع صحيحة ومركزها المالى سليم وذلك فى التقرير الذى يتضمن رأى المراجع المهنى .

والمراجع كأى شخص خارجى عن المشروع ليس لديه معلومات او دلائل على ان السجلات والحسابات المقدمة له غير صحيحة ويتطلب هذا منه ان يقوم بطريقة منظمة ومنطقية بجمع الادلة عن دقة وعدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له ليقنع نفسه بذلك . ونتيجة لمراجعته عليه ان يقدم رأيه المهنى عن الحسابات وهل هى تمثل الواقع او لا تمثله . وبعد ان ينتهى المراجع من مراجعته يقدم تقريره عن نتيجة هذه المراجعة ويجب ان يكون تقريره مؤيدا بالدليل الكافى حتى لا يعطى لأحد فرصة معارضته فى رأيه . ومن هذا يتضح ان المراجعة فى الواقع طريقة منظمة لجمع الادلة من شواهد المراجع. وهذه الادلة تعطى المراجع اساسا لتكوين قراره وتعتبر سندا لهذا القرار اذا كان هناك مجالا لمعارضته فى قراره .

وعلى المراجع في جمعه وتقييمه لأدلة الاثبات هذه ان يزن المعلومات التي يحصل عليها فهو باحث وراء الحقيقة كأي باحث فني في معمله . ويجب ان لا يتعجل في وصوله النتائج وان لا يسمح لعلاقته الشخصية بموظفي المنشأة ان تطغى على عمله وتتداخل فيه . كما ان المراجع لا يقوم بوظيفة المشرف او الرئيس على موظفي ادارة الحسابات الذين يعمل معهم فليس هدفه اصطياد الاخطاء لهم اذ انه زميل لهم في سبيل تحقيق المصلحة العامة للمنشأة واظهار المعلومات المحاسبية في احسن صورها . وتعمل ادارة الحسابات بوسائل مختلفة وبطرق مختلفة الا ان الاثنين يجب ان يهتما بنتيجة واحدة الا وهي حسابات دقيقة من الممكن الاعتماد عليها . وفوق هذا فان على المراجع ان يتذكر ان عليه واجبا لهؤلاء الذين يعتمدون عليه في ابداء رأيه الذين يتوقعون فيه ان يكون معتدلا ومحايدا في عمله وفي وصوله الى النتائج . ويكون المراجع مهتما اولا باقناع نفسه كخبير فني مستقل ان البيانات المالية المقدمة له للفحص دقيقة او غير دقيقة ، فاذا حصل على معلومات حقيقية كافية لكي يقنع نفسه فانه يستطيع بذلك ان يقنع الآخرين وفي أي وقت يكون لديه شك في كفاية الدليل المقدم له فان عليه ان يسأل نفسه اذا كان هذا الدليل يكفي لاقناع الآخرين خارج المنشأة او لا يقنعهم.

واذا كان تحقق المراجع هو عبارة عن جمع منظم ومنطقي للادلة عن دقة الحسابات فيجب ان يضع خطة للعمل تعمل على :-

١ ـ بعث طمأنينة مناسبة بأن أي خطأ موجود في البيانات اوالسجلات سوف يكتشف .

٢ ـ تسهيل وضع برنامج منظم للعمل ٠

وهناك مرحلتين فى الواقع للمراجعة بالرغم من انهما يسيران مرتبطين الا انهما فى بعض الاحيان يظهران غير متميزين ٠

الاولى : التحقق من قيم او ارصدة الحسابات التى تظهرها التقارير المالية او التقارير الاخرى ٠

والثانية : التحقق من نظام العمل حتى يطمئن الى سلامة الاجراءات المتبعة ٠

ومن هاتين المرحلتين يبدو ان المرحلة الاولى وهى التحقق من الارصدة ٠ تستحوز الاهتمام الاول وبالتالى فهى المرحلة التى يدور حولها برنامج المراجعة بالرغم من ان المرحلة الثانية لها اهمية فى مقدار الاختبارات التى يقوم بها فى مراجعته ٠

وعند التحقق من الارصدة فان الطريقة المنطقية والمتبعة هى ان يبدأ العمل بالنتائج النهائية ارصدة الحسابات ثم العمل الى الخلف حتى يصل الى مصادر للقيود ويتحقق من ان كل المديونية والدائنية للحسابات هى نتيجة لعمليات صحيحة حللت وقيدت ٠ واذا تم ذلك فان الباقى هو الاثبات الحسابى لارصدة الحسابات واعادة النظر فى الوصف المعطى لهذه الارصدة ٠ وقد يبدو لنا ان التحقق سهل بهذه الصورة ، الا ان الواقع غير ذلك نظرا للخطوات المتخصصة والمشاكل الجدية التى تقابله ٠ وطريقة عمل المراجع تختلف عن تلك التى تتبعها ادارة الحسابات ٠ ففى المحاسبة تجتهد ادارة

الحسـابات ان تتبع احسن الطرق المحاسبية واصح نظرياتها ، اما المراجعة فتنظر بعين النقد الى هذه النظم اذ قد يكون فيها منافذ تتيح للاشخـاص الذين يقومون بأدائها عرض المعلومات التى يريدون اظهارها واخفاء تلك التى لايريدون ان يطلع عليها الغير • وقد تكون هذه النظم المتخصصة مناسبة وفى بعض الاحيان قد تكون مضللة او خاطئة • كما ان المراجع يقوم بالعمـل فى السجلات والدفاتر المقدمة اليه وليس السجلات التى يريد ان تكون مقدمة اليه ثم انه تقدم اليه نتائج اعمال الآخرين وعليه ان يكتشف ما اذا كان العمل مرضيـا وكل هذه الاعمال تختلف تماما عما اذا ابتدأ بالعمليات الاصلية وعمل نحو هدف اعداد التقارير الدقيقة •

وعلى المراجع ان يتعلم كيف يتأقلم مع هذه الظروف وان يكون حكمه علـى نتائجها بصورة معتدلة وحيادية سواء أحب الطريقة المتبعة او لم يحبها •

وادلة الاثبات قد تكون المستند او طريقة سير العمل أو اى معلومـات او استفسارات تساعد المراجع فى تكوين رأيه الفنى عن دقة المعلومـات المالية التى يفحصها • ومن الواضح ان هناك درجات مختلفة من الادلة لان بعض الادلة قد تكون اكثر اقتناعا من غيرها • فمثلا جرد خزينة المصاريف النثرية دليل مقنع على صحة الرصيد الموجود • ومثلا عند مراجعته لرصيد حساب مثل مبيعات خردة قد يجد ان المبالغ الدائنة بهذا الحساب لاتعززها مستندات او ادلة من اى نوع فمثلا هناك مبلغا دائنا قدره ٢٥ جنيها ويسأل المراجع عن اصل المبلـغ ويعطيه الموظف المختص شرحا عن المبلغ على انه حصل من بائع متجول اشـترى الخردة المتراكمة • وهذا ليس دليل اثبات عن العملية فعلى المراجع ان يقتفـى المبلغ ويتحقق ما اذا كان المبلغ المستلم يعادل الاصل المتخلى عنه اذ لـن

يكون لديه تأكيد بأن مبلغا اكبر قد استلم ولم يورد الا المبلغ المقيد . وهذا المثال البسيط يظهر لنا اهمية ان يكون المراجع متنبها لقيمة اى دليل يقدم له ، واذا كان الدليل المقدم غير كاف لاقناعه فعليه ان يسأل عن اثبات جديد . وفى بعض الاحيان قد يكون تقديم اثبات جديد ممكنا الا انه فى احيان اخرى يكون غير ممكن . ويرجع للمراجع الحكم فيما اذا كان الدليل كافيا او غير كاف . فان احد الصفات التى يجب ان تتوافر فى المراجع هى مقدرته على الحكم ، وبمقدار مايكتسبه من خبرة فى عمله تزداد مقدرته على الحكم .

## أنواع أدلة الإثبات

يمكن حصر الادلة الآتية فى مجال الاثبات فى المراجعة .

١ ـ الفحص الفعلى ( المادى ) بواسطة المراجع عن وجود الممتلكات التى تظهرها الحسابات .

٢ ـ مستندات معتمدة معدة خارج المنشأة او فى داخلها .

٣ ـ شهادات شفوية او تحريرية اعدها طرف ثالث مستقل .

٤ ـ العمليات الحسابية التى يراجعها المراجع .

٥ ـ نظام المراقبة الداخلية السليم .

٦ ـ سجلات كاملة ومفصلة ومنظمة .

٧ ـ الشهادات الرسمية لرؤساء وموظفو المنشأة .

٨ ـ الشهادات غير الرسمية لرؤساء وموظفو المنشأة

## الجرد الفعلى

من بين الادلة القوية التى يستطيع المراجع الاعتماد عليها هو قيامه بالجرد الفعلى والتحقق من الرصيد الدفترى . فوجود المبلغ كاملا فى الخزينة يعتبر دليلا قويا على صحة الرصيد الذى تظهره الميزانية العمومية للنقدية . فاذا امكن للمراجع ان يرى بنفسه وجود الاصل فانه ليس هناك اقناع اشد من هذا الا انه يجب ان ننوه الى ان هناك نقطة ضعف حتى فى هذا الدليل . فالوجود الفعلى ليس معناه الملكية فقد يكون لدى المنشأة آلات مستأجرة ووجود هذه الآلات لدى الشركة لا يبرر اظهار قيمة لها فى الميزانية العمومية . وعلى هذا فان الوجود الفعلى ليس دليلا كافيا على الملكية وانما فى هذه الحالة يجب ان يتأكد المراجع بدليل اضافى ليثبت الملكية . كما ان هذا النوع من الادلة لا ينطبق على كل البيانات المحاسبية فمثلا الحسابات المدينة ليس لها وجود ملموس وعلى هذا لا يمكن عدها كما تعد النقدية فهذا الدليل يستعمل فى حالات الاصول ذات الطبيعة الملموسة .

## المستندات المعتمدة

يعتمد المراجع فى مراجعته على المستندات اكثر من اعتماده على اى دليل آخر ، وامثلة للمستندات التى تقدم له : فواتير الشراء ، فواتير البيع مستندات المصاريف النثرية ، العقود ، محاضر اجتماعات مجلس الادارة وبوالص التأمين وغيرها ، ويمكن تقسيم المستندات الى ثلاثة مجموعات من حيث كفاية الدليل :

أ ــ المستندات المعدة خارج المنشأة تحت الفحص.

ب ــ المستندات المعدة داخل المنشأة والمعتمدة من شخص مستقل عن المنشأة .

حـ ــ المستندات المعدة والمستعملة داخل المنشأة .

فمثلا فواتير الشراء تأتى من خارج المنشأة وعلى هذا تعتبر دليلا للعملية يمكن الاعتماد عليه الا اذا ثبت تزويرها . والشيكات مثلا تعد داخل المنشأة ولكنها ترسل خارج المنشأة ويوقع عليها المستفيد ويقوم البنك بصرفها وهذه تعتبر دليلا قويا عن العملية .

ومن جهة اخرى تعد حسابات الاستاذ داخل المنشأة وعلى هذا فهى ليست فى قوة الأدلة التى تأتى من الخارج . فمن الممكن اعادة كتابة الحسابات بصورة تعطى البيانات التى ترغب المنشأة فى اظهارها . والمستندات التى تعد داخل المنشأه والتى تحمل توقيعات موظفيها المسئولين بخلاف من يعد المستند تكون اقوى فاعلية من المستندات التى لا تحمل هذه التوقيعات ، فمثلا مستند المصاريف النثرية الموقع عليه من موظف مسئول بخلاف أمين خزانة المصاريف النثرية واوامر الصرف الخاصة بالمخزون والموقع عليها من الموظف الذى استلم المواد وامين المخزن يعتبر دليلا احسن من امر الصرف الذى لا يحمل امضاء او يحمل امضاء شخص واحد .

والصعوبة بالنسبة لهذا الدليل تكمن فى اكتشاف صحة او عدم صحة المستند واى شخص يستطيع ان يطبع مستندات وان يزور توقيعات ، ويتطلب الامر من المراجع ان يكون متيقظا لهذه الاحتمالات.

## شهادات طرف ثالث

تعتبر الشهادات التى يتلقاها المراجع من الاشخاص الخارجيين والذين لهم مصلحة لدى المنشأة دليلا قويا لتحققه فمثلا يمكن التحقق من ارصدة حسابات المدينين بالحصول على مصادقات من كل عميل بانه يدين المنشأة وان قيمة الدين توافق الرصيد الدفترى فى دفاتره .

وبالمثل فيما يختص بارصدة الدائنين وارصدة حسابات الايداع لدى البنك والمبالغ المستحقة على الموظفين والشركات التابعة كل هذه يمكن التحقق منها بشهادات محررة منهم٠

ويمكن استعمال هذه الشهادات فى اكثر من التحقق من الارصدة الشخصية ، فمثلا شهادة من التوثيق العقارى عن ملكية المنشأة لعقار معين ، وكذلك شهادة من مجلس ادارة الشركة بانه ليس هناك التزامات ستنشأ عن قضايا يبت فيها وتعتبر هذه الشهادات الاخيرة دليلا كافيا على عدم وجود مسئولية عرضية ويحرص المراجع عند طلبه لهذه الشهادات ان تصل اليه مباشرة من الشخص المطلوبة منه ٠

## العمليات الحسابية

كما سبق واوضحنا فان هناك احتمالات كثيرة للخطأ الحسابى عند اجراء عمليات الجمع او الطرح او الضرب او القسمة ، ولكى يبرهن المراجع على صحة العمليات الحسابية يجب ان يعيد اجراء هذه العمليات ليتحقق من نتيجتها وصحة هذه النتيجة ٠

## نظام المراقبة الداخلية السليم

ان نظام المراقبة الداخلية السليم يتيح للمراجع ان يطمئن الى منع حدوث الاخطاء ، والى اكتشافها فى اثناء عملية المراجعة ٠ ووجود النظام فى حد ذاته ليس كافيا بل يجب ان يكون النظام منفذا فهناك مشروعات كثيرة قد وضعت نظاما للمراقبة الداخلية ولكنها لا تطبقه لأن الموظفين يجدون فيه

تعطيلا للعمل وعودة الى الروتين ٠ وعلى هذا فان المراجع لا يكتفى بفحص تخطيط النظام بل عليه ان يرى اذا كان النظام مطبقا فعلا كما هو موضوع، وبجانب هذا عليه ان يقرر ماذا كان النظام سليمـــا فى ضوء ظروف المنشأة ٠

## سجلات كاملة مفصلة

ان وجود مجموعة دفترية منظمة ليس كافيا للحكم على ان البيانات التى تحويها هذه السجلات من الممكن الاعتماد عليها ٠ الا ان هناك اسباب للاعتماد على هذه السجلات عن الاعتماد على معلومات غير مؤيدة بسجلات كاملة ٠ فوجود مجموعة دفترية ودفاتر مساعدة يعنى ان هناك اكثـــر من شخص قد قام بالتقييد فيها كما انه كان هناك مجموعتين من هـــذه السجلات تصل الى نفس النتيجة ( مثل حسابات المدينين وحساب مراقبـة اجمالى المدينين ) فهى بعض الدليل على ان النتيجة صحيحة الى حـد ما ٠ ومن الواضح ان هذا النوع من الدليل ليس فى قوة الادلة السابقـة الا ان وجود السجلات يبعث على شئ من الطمأنينة ٠

وفى العادة لا ينهى المراجع عمله بنهاية السنة المالية اذا كان يقوم بمراجعة مستمرة ٠ ويبدأ فيه بنهاية السنة المالية اذا كان يقوم بمراجعة نهائية ٠ وبذلك يستطيع المراجع ان يتخذ من عمليات تمت بعد نهايـــة السنة المالية دليلا على صحة العمليات التى تمت قبل نهاية السنـــة المالية فمثلا اذا كان التزام بمبلغ ٥٠٠ جنيه لأحد الدائنين فى نهايـــة السنة المالية وسدد هذا الالتزام فى اوائل السنة التالية فهناك دليـــل

على ان مبلغ ٥٠٠ جنيه كان فعلا عبارة عن التزام وبذلك يستفيد المراجع من عمله بعد نهاية السنة المالية فى اثبات بعض العمليات التى تمت قبل نهاية السنة المالية ٠

## شهادات رسمية من رؤساء وموظفى المشروع

يستطيع الاشخاص القائمون على التقييد فى الحسابات والسجلات وهؤلاء الذين يراقبونهم اخفاء معلومات عن المراجع لايريدون اظهارها ٠ ويستطيع المراجع ان يكتشف هذه الحقيقة لو قام باختبارات واسعة وتفصيلية ولو ان هذا الاجراء سيكلفه جهدا ومشقة وستكون تكاليفة باهظة بالنسبة له ٠ ولهذا فانه من المألوف ان يعتمد المراجع الى حد ما على شهادة رسمية من رؤساء وموظفى المنشأة ٠ ويجد المراجع انه لكى يطمئن يجب ان يحصل على اجابات مقنعة لعدد كبير من الاسئلة التى تظهر فى اثناء مراجعته ٠ ومن هذه الاسئلة ما هو بالغ الاهمية بحيث يتطلب اجابة مكتوبة ، فيطلب من الشخص المختص والمسئول كتابة رأيه فى صورة خطاب٠ ومثل ذلك عندما يستعرض المراجع محاضر مجلس الادارة فليس عنده دليل على ان كل المحاضر قدمت اليه وعلى هذا فان كل ماقدم اليه هو الذى يستطيع الاستعانة به ، ولأجل ان يحصل على تأكيد مناسب بان المحاضر قد قدمت اليه ، فانه يطلب من سكرتير الشركة ان يعطيه كشفا بتواريخ اجتماعات مجلس الادارة وبهذا يستطيع ان يقرر ما اذا كانت كل المحاضر قد قدمت له ؛ وهذا الدليل ليس بقوة الشهادة التى يحصل عليها من طرف ثالث خارج المنشأة لان الشهادة فى هذه الحالة تستقى من شخص قد يكون مغرضا فى اخفاء الحقيقة عن المراجع٠

# شهادات غير رسمية

وبجانب الشهادة الرسمية التى يحصل عليها المراجع فانه يحصل على اجابات عن اسئلة كثيرة تثار فى المناقشات اليومية واثناء استفساراته . مثل بمكان مستندات معينة ، سبب معالجة مفردة بطريقة معينة .. الخ والاجابات التى يحصل عليها تعتبر دليلا وقد يكون ضعيفا ولذلك يجب ان يزنه المراجع فى تفكيره . وهذه الاجابات تختبر مع معلومات اخرى او بالحصول على ادلة اخرى .

والشهادات غير الرسمية قد تكون البداية نحو الحصول على معلومات اخرى او فى بعض الاحيان قد تكون الدليل الوحيد وفى احيان اخرى قد يكتفى بها بالرغم من امكان الحصول على ادلة اخرى .

من الاستعراض السابق لانواع الادلة يستطيع المراجع الحصول والاعتماد عليها فى تكوين رأيه المهنى يتضح لنا ان هذه الادلة تتراوح دقتها وقوتها من دليل الى آخر . فمثلا يستطيع ان يعتمد على شهادة خارجية اكثر من ان يعتمد على جواب عابر عن استفسار حصل عليه من عضو فى ادارة الحسابات . وكذلك فان جرد النقدية وعدها لدليل اقوى من شهادة امين خزانة المصاريف النثرية برصيد النقدية . وعلى المراجع ان يكون متيقنا من قوة الادلة المختلفة ويحاول ان يحصل على الدليل الاحسن فى الظروف المحيطة .

# الباب الثالث

# المراجعة الميدانية

وضعنا فيما سبق الأسس والقواعد للمراجعة واوضحنا انه على المراجع أن يحقق غرض المراجعة الاول وهو ابداء الرأى فى سلامة وصحة التقارير المالية . ولكى يحقق المراجع هذا الغرض يجب ان يقوم بعمل كاف من فحص وتحقيق وفقا لخطة ملائمة بعد دراسة الرقابة الداخلية بالمشروع وتقييمه لها وتحديد نطاق الاختبارات التى تحدد اجراءات المراجعة طبقا لها . كما يقوم بالحصول على القدر الكافى من ادلة الاثبات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات وذلك كله بغرض تكوين اساس سليم ومناسب لابداء رأيه فى القوائم المالية تحت الفحص.

وفى مجال مراجعته فان اجراءات المراجعة تنقسم الى :

١ ـ مراجعة مستندية .

٢ ـ مراجعة حسابية .

٣ ـ مراجعة فنية .

أولا : المراجعة المستندية : Vouching

فى المشروعات الحديثة كلها يراعى دائما ان تجهز مستندات لكل عملية تجرى بين المشروع والمشروع الآخر او بينه وبين الافراد بحيث يظهر المستند اثباتا لنوع وقيمة وكمية العملية المالية علاوة على تاريخها ومايؤيدها من اعتماد وذلك حتى يكون مرجعا سليما يتضمن كافة البيانات المؤيدة للعملية ويكون اساسا لتسجيل العملية سواء فى دفاتر المشروع او فى دفاتر الغير . ومن وجهة نظر المراجعة فان المستند يعتبر من ضمن ادلة الاثبات والتى قد تكون ايصالا او فاتورة شراء او صورة فاتورة بيع او شهادة من البنك او مصادقة من عميل برصيد حسابه او عقد ملكية اصل او عقد ايجار او محاضر مجلس الادارة او خطابات اعتماد .

فالمستند بما يحتويه من بيانات تنظم طبيعة العملية ويحمل اعتماد المسئولين عن التصريح بها واعتمادها يمثل عملية تمت فعلا وبذلك يجب ان يطلع عليه المراجع ويقارن المستند بما تم تسجيله دفتريا وهذا مايقصد بالمراجعة المستندية . وبذلك يفحص المراجع المستند ويتحقق من جديته وسلامته وترجمته فى شكل قيد صحيح يتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

## الشروط الواجب توافرها فى المستند

يجب ان يراعى المراجع فى المستند الذى يفحصه والذى يقبله اساسا للقيد فى الدفاتر عدة اعتبارات :

١ ـ ان يكون المستند مستوفيا للشروط القانونية ، فعلى سبيل المثال اذا كان عقد البيع اصل ثابت يتطلب التسجيل بالشهر العقارى ، كما ان يكون العقد نهائيا وليس ابتدائيا .

٢ ـ اسم الطرف الموجه اليه المستند : من المهم ان يلاحظ المراجع اسم الطرف الذى يوجه اليه المستند ، فاذا كان مستندا موجها الى المنشأة فمعنى هذا ان العملية تخصها . واذا كان المستند موجها باسم شريك اوأسم عضو مجلس الادارة فان المراجع يجب ان يكون حذرا فى تقبله المستند وعليه ان يتحقق من ان العملية خاصة بالمشروع بأن يوسع من جمع ادلته ليتأكد من ان العملية خاصة بالمشروع . وتعتبر عادة توجيه المستند باسم شخص بدلا من المنشأة عادة غير مريحة للمراجع وعليه ان يوجه الاطراف المعنية الى ضرورة توجيه المستند باسم المشروع.

٣ ـ تاريخ المستند : يجب ان يراعى المراجع العملية وان التاريخ يتمشى مع تاريخ التقييد الدفترى وانه خاص بالفترة تحت الفحص ، والغرض من ملاحظته تاريخ المستند هو تفادى تقديم مستندات تخص فترات سابقة بعد تغيير تاريخها

او بدون هذا التغيير لتغطية اى تلاعب او اختلاس •ولهذا السبب يجب ان يُدقق المراجع فى المستند اذا اتضح له ان هناك تغييرا فى التاريخ •

٤- طبيعة العملية : فى المراجعة المستندية من المهم التأكد من ان العملية تخص المشروع كما انها فى نطاق الغرض الذى انشأ من اجله المشروع أى غرضه القانونى والتجارى • فبعض العمليات قد لا تكون فى نطاق نظامها القانونى او عملياتها التجارية • وعلى سبيل المثال قيام شركة بعمليات التأمين للغير فى حين ان غرضها التجارى هو صنع المنسوجات • وعلى هذا فان هذه العملية لا تتم فى حدود غرض المشروع الا اذا كان القانون النظامى ينص على غير ذلك •

٥- استيفاء المستند للتوقيعات : يجب ان يتأكد المراجع فى مراجعته المستندية بأن المستند يحمل توقيعات المسئولين طبقا لاجراءات الرقابة الداخلية • كما يجب ان يطلع على المرفقات المتعلقة بالعملية تأييد الجد يتها مثل فاتورة الشراء التى تؤيد بصورة من أمر الشراء ومحضر الاستلام والفحص وكذلك عند المراجعة المستندية لكشف حساب مرسل من مورد يتحقق من ان الفواتير الخاصة بالعمليات الواردة بكشف الحساب مرفقة حتى يتأكد من طبيعة العملية ذاتها • واذا لم تكن الفواتير مرفقة بكشف الحساب يتولى الرجوع الى الفواتير فى ملفات حفظها •

٦- الدمغة : تتطلب المستندات الخاصة بتسجيل التسديد حسب قانون الدمغة ان تحمل طابعا للدمغة من فئة ٣٠ مليم اذا تعدت قيمة المستند مبلغ الجنيه ، ويجب ان يكون طابع الدمغة ملغيا حتى لا تترك فرصة لنزع الطابع واستعماله مرة أخرى •

بعد أن يتحقق المراجع من المستند وتأييده للعملية فانه يؤشر بصورة واضحة عليه بما يفيد ذلك حتى لا يقدم اليه مرة اخرى كمستند لعملية اخرى وهمية . ويستعمل فى ذلك ختم خاص للمراجعة علاوة على توقيع مساعده الذى قام بفحص المستند .

٧ــ بعد تحقق المراجع من المستند يتحقق من التوجيه المحاسبى السليم للعملية طبقا لنوع العملية سواء كانت شراء اصول أو بيع اصول او مصروف او دخل او غير ذلك من العمليات المتنوعة للمشروع وان يكون التوجيه طبقا للدليل المحاسبى المطبق فى المشروع ( الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد مثلا ) ويجب ان يراعى التفرقة بين المصروفات الايرادية والرأسمالية حيث ان الخلط بين النوعين من المصروفات يؤدى الى اظهار مركز مالى ونتائج اعمال غير سليمة .

# التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية

يقصد بالمصروفات الرأسمالية جميع العمليات التى تؤدى الى انفاق مبالغ بهدف الحصول على مصادر الخدمات طويلة الاجل للمشروع . ويتمثل هذا الانفاق فى الحصول على مجموعة الاصول الثابتة والتى تقتنى لا من اجل اعادة البيع وتحقيق ربح وانما من اجل المساعدة فى الانتاج خلال حياة المشروع ، ولا تتمثل النفقات الرأسمالية فى قيمة شراء الاصل فقط بل جميع النفقات التى تصرف على هذه الاصول لجعلها قابلة للاستعمال مثل رسوم التسجيل والاتعاب القضائية والعمولات للوسطاء ومصاريف النقل والتأمين والتركيب للاصل ، فهذه النفقات ملازمة للاصل وتتخذ صفة المبالغ التى تصرف على شراء الاصل ولهذا تعتبر جانبا من تكلفة الاصل ويجب ان تضاف الى ثمن شراءه فى حسابه فتزداد بها قيمته .

ولا يقتصر الانفاق الرأسمالى على قيمة شراء الاصل والنفقات التى تصرف فى سبيل اعداده للاستعمال بل هناك نفقات رأسمالية تنفق على الاصل خلال حياته الانتاجية مثل :

أ ـ نفقات التحسين : وتتمثل نفقات التحسين فى صرف مبالغ على الاصل تؤدى الى تحسين كفائته او زيادة عمره الانتاجى او زيادة طاقته الانتاجية ٠

ب ـ نفقات الاضافة : وهى نفقة تصرف فى سبيل استثمار جديد للاصل ممـا يترتب عليه زيادة الطاقة المستغلة عن طريق التوسع ، مثل بناء دور فوق المبنى الاصلى ٠

جـ ـ نفقات الاحلال : وتتمثل هذه النفقات فى استبدال اصل قديم بأصل جديد اكثر كفائة ، او احلال جزء جديد محل جزء رئيسى قديم من اصل مما يزيد تحسين الاصل ٠

د ـ نفقات التعديل : ويقصد بها تحويل اساسى فى هيكل الاصل ليتناسب مع استعمالات جديدة خلاف الاغراض الاصلية للاصل ٠ ومن امثلة ذلك تعديل مبانى المصنع بحيث يعاد تنظيم اقسامها تنظيما حديثا يتلائم مع تركيب آلات جديدة أو توزيع اقسام الانتاج ٠ وفى حالة ازالة مبانى قديمة لغرض اعادة بناءها ، فأن النفقات التى تصرف على هذه المبانى تعتبر رأسمالية فمصروف الازالة يعتبر مصروفا رأسماليا يضاف الى نفقة الاصل الجديد ٠

اما المصروفات الايرادية فهى المصروفات ذات الطبيعة الدورية والتى تنفـق بغرض تحقيق عائد للمشروع ٠ فالمصروف الايرادى يعبر عن تضحية فى مقابل الحصول على عائد ٠ والتضحية تقاس بمجموع المبالغ التى تحملها المشروع فى هذا الشـأن والمؤيدة بالمستندات فى سبيل الحصول على عامل من عوامل الانتاج اللازمـة لتحقيق اهداف المشروع سواء شراء او انتاج سلعة او الحصول على خدمة ٠

ومن الواضح ان اهمية التفرقة بين النفقة الرأسمالية والنفقة الايرادية ذات أثر على صحة نتيجة المشروع وسلامة اظهار المركز المالى ٠ فحساب النتيجة يحمـل بالنفقات الايرادية عن الفترة وبجانب من النفقة الرأسمالية معبرا عنها فى صـورة

الاهلاك ويتحدد هذا الجانب بطريقة تتناسب مع درجة استخدام الاصل فى انتاج الايراد عن الفترة . ومعاملة المصروف الرأسمالى كايراد يؤدى الى تقليل فائض نتيجة الفترة وعدم ابراز المركز المالى بصورة تتضمن الاصول التى يمتلكها المشروع فى تاريخ المركز المالى وتكوين مايسمى بالاحتياطى السرى . ومن ناحية اخرى فان معاملة المصروف الايرادى كمصروف رأسمالى هو تضخيم للفائض بصورة وهمية وفى نفس الوقت اظهار الاصول بقيمة لاتمثل الواقع وتضخيم وهمى للمركز المالى للمشروع .

وهناك مصروفات ايرادية مؤجلة وهى النفقات التى تنفق للحصول على خدمات يستفاد منها فى اكثر من فترة مالية . وبسبب ان هذه النفقات قد تكون كبيرة نسبيا ونظرا لان الاستفادة منها تنسحب على اكثر من فترة مالية ، فيجب ان تخضع لقواعد الاهلاك خلال فترة الاستفادة بأن يحمل الايراد بجانب من قيمتها وتظهر النفقة غير المستنفدة فى المركز المالى الى ان يتم اهلاكها بالكامل . ومن امثلة هذه النفقات الايرادية المؤجلة " مصروفات التأسيس ، مصروفات الابحاث والتجارب والتدريب والخبراء والبعثات الداخلية والخارجية والمصروفات الادارية والعمومية قبل بدء التشغيل فى الوحدة ، وقيمة مادفع مقابل سر الصناعة ، وقيمة الوثائق الفنية والحملات الاعلانية " .

المستندات المفقودة :

فى اثناء المراجعة المستندية ، قد لايجد المراجع المستند للعملية التى يراجعها مستنديا وفى هذه الحالة عليه ان لايتوقف ليستفسر وانما يدرج هذه الواقعة فى سجل الملاحظات الذى يحتفظ به . وفى نهاية المراجعة المستندية لسجل من السجلات او لعملية متكررة يمكنه ان يعرض كشفا بالمستندات التى لم يجدها على المختصين . وفى هذه الحالة يقوم المختص

بمساعدته فى ايجاد المستند حيث يكون محفوظا فى ملف غير ملفه الاصلى للرجوع اليه فى امر من الامور.

أما فى حالة عدم وجود المستند اساسا لفقده فانه يطلب استخراج بدل فاقد له على ان يتأكد من صحة العملية بالاستعانة بشواهد اثبات أخرى . فعلى سبيل المثال اذا دفع مبلغ لاحد الموردين تسديدا لحسابه ولم يجد المراجع الايصال المثبت فمن الممكن ان يطلب كشفا للحساب من المورد يظهر الرصيد وصحة تسديد المبلغ.

ثانيا : المراجعة الحسابية :

ويقصد بها المراجعة الرقمية للقيم والكميات والتأكد من العمليات الحسابية ومن سلامة نقل الارقام من صفحة الى اخرى او من دفتر تسجيلى الى دفتر تسجيلى آخر او من السجلات الى الكشوفات الاخرى كموازين المراجعة أو الى التقارير وتشمل :

١ـ مراجعة نقل الارصدة الافتتاحية فى السجلات مع ارقام الميزانية المعتمدة للعام السابق .

٢ـ التأكد من الصحة الحسابية للمستندات سواء نواحى الجمع او الضرب الخ وذلك فى المستندات التى تأتى من خارج المشروع كفواتير الشراء او المستندات التى تنتج داخل المشروع كفواتير البيع وكشوفات الاجور والمهايا .

٣ـ مراجعة جمع اليوميات الاصلية والعمليات المختلفة افقيا ورأسيا ونقل المجاميع من صفحة الى اخرى .

٤ـ مراجعة الترحيل من اليوميات الى الدفاتر المساعدة وحسابات الاستاذ او قد تتم المراجعة بصورة عكسية اى من دفاتر الاستاذ الى اليوميات.

٥ـ مراجعة جمع وترصيد حسابات الاستاذ وتتضمن جمع الجانبين والتأكد من الرصيد وصحة نقل الرصيد من صفحة الى اخرى لنفس الحساب.

٦- مراجعة نقل المجاميع الى الحسابات الاجمالية .

٧- مراجعة صحة نقل المبالغ من حسابات الاستاذ الى ميزان المراجعة والتأكد من سلامة جمعه .

٨- مراجعة العمليات الحسابية المؤدية الى استخراج البيانات المحاسبية التى تعد لأغراض الحسابات الختامية مثل الاهلاك والمصاريف المقدمة والمستحقة ألخ .

٩- مراجعة نقل الارقام الى التقارير المالية .

وبسبب كبر عمليات المشروع فان المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية تتم بطريقة الاختبار اذا تأكد المراجع من سلامة تطبيق قواعد واسس الرقابة الداخلية . واذا اتضح له ان هناك اخطاء فيجب ان يوسع من نطاق اختباراته اما المراجعة الفنية فليس فيها مجال للاختبار .

ثالثا : المراجعة الفنية :

أن الناحية الفنية للمراجعة تتمثل فى الاجراءات التى يتبعها المراجع فى سبيل التأكد من صحة تقويم اصول والتزامات المشروع وملكية المشروع لهذه الاصول ووجود هذه الاصول فى تاريخ نهاية السنة المالية تحت المراجعة حتى يتمكن المراجع من ابداء رأيه عما اذا كانت نتيجة المشروع صحيحة وسليمة ومركزها المالى يظهر بوضوح وبدقة ، وتشمل المراجعة الفنية :

١- المعاينة والجرد الفعلى .

٢- الاستفسار والتتبع .

٣- الحصول على شهادات او اقرارات من خارج المشروع .

٤- الحصول على شهادات او اقرارات من داخل المشروع .

٥- الدراسة والتمعن بهدف الانتقاد .

٦- المقارنات والربط بين المعلومات .

# المعاينة والجرد الفعلى

الجرد الفعلى يعنى اجراء العد أو القياس او الوزن للاصل ومعاينته حيث يوجد الاصل ثم مقارنة ما اسفرت عنه المعاينة بما هو مسجل فى السجل الخاص بهذا الاصل . ويبدو من ذلك ان الجرد الفعى لاينطبق الا على نوع معين من الاصول مثل النقدية بالخزينة والمخزون السلعى والتى لها وجود ملموس وكذلك الاستثمارات واوراق القبض والتى لها وثائق ملموسة تمثلها . والجرد الفعلى يثبت وجود الاصل بصورة ملموسة ولكن لايثبت ملكية الاصل للمشروع.

ويتعرض المراجع للمسئوليات التالية عند قيامه بالجرد :

أ ـ المعرفة الفنية بالاصول المجرودة : ويعنى هذا ان يكون المراجع ملما بالنواحى الفنية للاصول التى ينطبق عليها الجرد الفعلى ـ فمثلا اذا كان يقوم بجرد الاوراق التجارية فيجب ان يكون ملما بالشروط القانونية للكمبيالة او السند الاذنى وان يتحقق من استيفائها اثناء جرده لها . وبذلك لايقبل اى ورقة الا اذا كانت مستوفاة للنواحى القانونية مثل صيغة الورقة وتاريخها ومبالغها وتوقيعاتها وتظهيراتها . كما انه عند قيامه بجرد المخزون السلعى يتطلب الامر ان يكون على معرفة بانواع البضائع والمواد التى يتعامل فيها المشروع . وهذا قد يبدو اكثر مما يجب ان يتحمله فمثلا قد تكون البضاعة موادا متخصصة مثل لوحات فنية او مجوهرات او نحو ذلك مماتتطلب خبيرا فنيا فى هذه النواحى غير انه فى هذا الموقف عليه ان يقوم بالاجراءات اللازمة للمراجعة كالعد او الوزن .. الخ بجانب الاستعانة بالخبرة الفنية من الخبراء فى ذلك المجال بشرط ان يكون الخبير ذو سمعة فنية عالية . كما ان معرفة طبيعة الشئ الذى يجرد والتمييز فى درجة جودة الاصناف له اهمية فى ذلك الشأن . فمثلا فى تعرفه على الجانب غير الصالح للاستعمال من المخزون او الراكد وغير ذلك يتطلب ان يكون المراجع يقظا لمثل هذه الاحتمالات . والمراجع فى تمييزه للاصناف من حيث جودتها يجب ان يمارس خبرته بحيث انه يكون ملما بطبيعة اعمال المشروع وخصائص مخزونه السلعى بدون افتراض اى خبرة بالغة او متخصصة .

ب - التمييز بين ماهو اصيل وماهو مزيف : فعلى المراجع ان يكون قادرا على التمييز بين ماهو اصيل وما هو مزيف من الاصل الذى يقوم بجرده .

ويظهر ذلك عند جرد الخزينة حيث يجب ان يتمعن فى الاوراق النقدية والمعدنية . وفى حالة رغبة المراجع فى ان يتفادى مسئوليته فى هذا الصدد عليه ان يشير على المشروع بايداع اموال الخزينة فى البنك قبل ميعاد الجرد.

حـ - التوحيد فى اجراء الجرد : وهو ان يقوم بجرد الاصل فى وقت واحد وفى جميع الاماكن الموجود فيها فى نفس الوقت ، كذلك يقوم بجرد الاصول القابلة للتحويل لنقدية فى نفس الوقت الذى يجرد فيه ويتبع هذا الاجراء لتفادى احلال احدهما محل الاخرى فى الفترة التى تنقضى بين جرد المفردة وجرد الاخرى ، فاذا اضطر المراجع الى الجرد فى فترات مختلفة فان عليه ان يحتاط لذلك بتشميع او بختم الخزينة او الخزائن التى تم جردها لحين انتهائه من جرد جميع الخزائن الاخرى .

# الإستفسار والتتبع

وهذه الوسيلة تكميلية للوسائل الاخرى التى يستخدمها المراجع ، ويلجأ فيها الى الحصول على استفسارات شفوية او مكتوبة ولا يقبل الاجابات الا بعد التأكد من صحتها بكافة الاجراءات المتاحة له .

ويلزم الاستفسار فى عدة نواحى منها :

١ - الاستفسار عن الالتزامات غير المثبتة فى الدفاتر فى نهاية السنة المالية : فان المراجع لا يجب ان يقتنع بسهولة بأن الالتزامات الظاهرة بالميزانية المقدمة اليه تشمل جميع الالتزامات الحالية والعرضية او المستقبلة التى قد تتحملها المنشأة . فمثلا يتصل المراجع بالمحامى الخاص بالمشروع او بقلم القضايا ليستفسر بصدد القضايا المعلقة ومراكزها والمبلغ التقديرى للتعويضات

التى ينتظر ان يتحملها المشروع . ويطلب من بنك المشروع موافاته ببيان عن الضمانات التى يتحملها المشروع او الالتزامات الاخرى المتمثلة فى خطابات الضمان او الاعتمادات او اوراق القبض المقطوعة .

٢ـ الاستفسار عند دراسة وتقييم الرقابة الداخلية .

٣ـ الاستفسار عن القيود المثبتة فى الدفاتر : فهناك من العمليات ما يحتاج الى استفسار من حيث طبيعة العملية وكيفية نشوئها وتنفيذها لكى يقتنع المراجع باثباتها دفتريا .

٤ـ الاستفسار والتتبع لبعض العمليات المعلقة والتى لم تصل الى حل نهائى فى نهاية العام ، ويستدعى الامر تتبع هذه العمليات فى اوائل السنة المالية التالية لاتخاذ قرار بشأنها من حيث معاملتها دفتريا .

٥ـ تتبع سداد الديون فى اوائل السنة التالية لتكوين الفكرة الصحيحة عن ديون والتزامات المشروع .

## الحصول على شهادات واقرارات من خارج المشروع

تقتضى الظروف على المراجع ان يحصل على شهادات من خارج المشروع عن طريقه لاغراض مختلفة . فيلجأ للحصول على مصادقات من العملاء بأرصدتهم وشهادات من الدائنين بالمستحق لهم ، وشهادات من البنوك بالارصدة لديهم . وشهادات من الشهر العقارى وهكذا . والشهادات هذه لابد ان تكون صادرة من الشخص او الجهة ذات الشأن والتى يمكن الاعتماد على قوة شهادتها . وهذه الوسيلة من وسائل التحقق تعتبر قوية اذا احيطت بالضمانات الكافية لعدم اجراء اى تلاعب فى الشهادات قبل وصولها ليد المراجع .

## الحصول على شهادات او اقرارات من داخل المشروع

يلجأ المراجع للحصول على شهادات من داخل المشروع ومن المسئولين عنه ليؤكد لنفسه سلامة الاجراءات التى قام بها فى سبيل التحقق وليقتنع بصحة البيانات المحاسبية • وهذه الشهادات يجب ان تكون صادرة من الاشخاص المسئولين فى المشروع، غير ان هذه الشهادات لاتعفى المراجع من مسئولية قيامه بعملة واهماله له فى اتخاذ الاجراء الضرورى فى الحالة المعينة • والفائدة الوحيدة لمثل هذه الشهادات هى حماية المراجع الذى استوفى اجراءاته ، ومع ذلك فقد ظلت بعض الامور خافية عليه بسبب تعمد الادارة او اهمالها • ومن هذه الشهادات ، شهادة بالاضافات للاصول الثابتة ، شهادة بالتزامات وخصوم المشروع ، شهادة برقم المدينين والديون المشكوك فيها •

## الدراسة الانتقادية والتمعن

يقوم المراجع بدراسة أحد الدفاتر او احد الحسابات او الكشوف والقوائم وغير ذلك من البيانات دراسة انتقادية بقصد اكتشاف اى امور غير عادية او شاذة • وعن طريق التمعن والملاحظة الدقيقة المبنية على الخبرة يستطيع المراجع ان يكتشف اى امور لم تظهر له اثناء مراجعته المستندية • ويستلزم الامر فى حالة المراجعة الاختبارية ان يقوم المراجع بدراسة انتقادية وتمعن فالمراجعة الاختبارية تبنى على اساس فحص عينات من العمليات او السجلات فاذا وجدت صحيحة افترض ان المجموعة المنتخب منها العينة صحيحة بالتبعية ولكن هناك احتمالات للخطأ او التلاعب فى باقى المجموعة التى لم تخضع لفحص المراجع فالدراسة الانتقادية تمكن المراجع الكفء من اكتشاف وجود مثل هذه الاخطاء وبذلك تكمل هذه الدراسة العيوب الماثلة فى المراجعة الاختبارية ، ومن امثلة ذلك القيود الشاذة من الوجهة المحاسبية مثل قيد دائن فى حساب أصل يستدعى الامر البحث عن طبيعة القيد ومنشأة وكذلك التمعن فى المبالغ الكبيرة فى كشوفات الجرد ومراعاة الحد الادنى والاقصى للمخزون ••• وهكذا •

# المقارنات والربط بين المعلومات

ويتأتى ذلك باجراء مقارنات بين البنود الواحدة فى المدد المالية المختلفة وايضا فى خلال المدة المالية الواحدة بين الشهور المتتالية وذلك لملاحظة اى تغيرات جوهرية والبحث عن اسبابها • اما الربط بين المعلومات فهو استخراج النسب اى نسبة لعناصر معينة الى عناصر اخرى مترابطة معها بحيث يمكن الكشف عن اى اتجاهات غير عادية او اخطاء تكون قد ارتكبت بشأنها •

ومن امثلة النسب :

١ ـ نسبة اجمالى الربح للمبيعات •

٢ ـ نسبة بنود المصروفات الى اجمالى الربح •

٣ ـ نسبة ايراد الاستثمارات للاستثمار نفسه • وهكذا •

# الفصل الأول

## المراجعة المستندية للنقدية

سنفرد هذا الباب للمراجعة المستندية للنقدية والمراجعة الحسابية لها وذلك فى سبيل التأكد من عمليات النقدية والتحقق من رصيد النقدية وسبيلنا فى ذلك هو قيام المراجع بمراجعة كاملة وعلى هذا سنعالج المسائل الجوهرية فيها ·

## دفاتر النقدية

من معلوماتنا المحاسبية نعرف ان هناك نظم مختلفة للتقييد الدفترى فهناك دفتر اليومية ودفتر الاستاذ ، بحيث تقيد العمليات بدفتر اليومية وترحل آلى دفتر الاستاذ ولن يكون هذا النظام عمليا الا فى المنشآت الصغيرة التى لاتتراوح فيها العمليات حدا كبيرا · وهناك نظام الدفاتر المتعددة والذى فيه تخصص دفاتر قيد اولى ( يوميات مساعدة ) ودفاتر قيد ثانوى ( دفاتر استاذ ) حيث يمكن تقسيم العمل بين هيئة كبيرة من الموظفين ، كما ان هناك دفاتر مجلدة وبطاقات سائبة او دفاتر سائبة · كذلك هناك الطريقة الامريكية والتى تجمع قيود اليومية وحسابات الاستاذ فى دفتر واحد ( اليومية والاستاذ ) وهذا النظام لايمكن استخدامه الا فى المنشآت الصغيرة ·

وعلى هذا فانه فى نظام الدفاتر المتعددة يخصص للنقدية دفتر خاص يكون على عدة صور حسب حاجة المنشأة وظروفها وهى :

١ ـ دفتر نقدية للصندوق وهذا الدفتر بمثابة يوميةواستاذ فى ذات الوقت تقيد فيه المقبوضات فى جانبه المدين والمدفوعات فى جانبه الدائن بترتيب تواريخ ومستندات العمليات ·

ب ـ دفتر نقدية للبنك وهو دفتر على نمط دفتر نقدية للصندوق وانما تقيد فيه الشيكات الواردة والشيكات الصادرة والشيكات المرسلة للبنك لتحصيلها وهوايضا بمثابة دفتر يومية واستاذ فى آن واحد ويمكن معرفة الرصيد الدفترى للبنك عن طريق ترصيد جانبيه المدين والدائن • وهذا الدفتر قد يشمل خانات بمقدار حسابات البنك الجارية المفتوحة للمنشأة ( فمثلا حساب بنك بورسعيد ، حساب بنك اسكندرية ، حساب بنك مصروهكذا ) ويقيد فى كل خانة من هذه الخانات تحركات الشيكات المرسلة للبنك والشيكات المحررة على البنك المعين فى الخانة الخاصة به •

حـ ـ دفتر نقدية الصندوق والبنك ويجمع هذا الدفتر بين المقبوضات والمدفوعات النقدية والمقبوضات والمدفوعات بشيكات • وعلى هذا يعتبر دفتر يومية واستاذ بالنسبة للعمليات النقدية ( عن طريق خزينة المنشأة ) والعمليات المسددة بشيكات او المحصلة بشيكات•

د ـ دفتر النقدية المتعدد الخانات • ويشمل هذا الدفتر خانات تفصيلية للمقبوضات المختلفة بجانب مقبوضات نقدية عن طريق الخزينة او عن طريق البنك • وخانات تفصيلية للمدفوعات المختلفة سواء نقدية او بشيكات ، وهذا الدفتر التحليلى يفيد فى تحليل الحسابات المختلفة اولا بأول ويساعد ايضا فى تجميع عمليات الترحيل الى دفاتر الاستاذ المختلفة فبدلا من ترحيل مفردة ترحل مجموعها فى نهاية فترة الترحيل •

هـ ـ دفتر النقدية للمقبوضات وهو دفتر يمثل الجانب المدين من عمليات الخزينة والبنك فتقيد فيه واردات النقدية لخزينة المنشأة محللة الى الحسابات المختلفة •

و ــ دفتر النقدية للمدفوعات وهو دفتر خاص بالجانب الدائن من عمليات الخزينة والبنك محللة الى حساباتها المختلفة حسب الخانات التفصيلية .

وكلا الدفترين فى ( هـ ) ، ( و ) يعتبران يومية للنقدية ولابد من تخصيص حساب للنقدية بدفتر الاستاذ لترحيل المجاميع الشهرية للنقدية المقبوضة عن طريق الخزينة او البنك والمجاميع الشهرية للنقدية المدفوعة نقدا او بشيكات حتى يمكن معرفة الرصيد فى اى وقت .

## المراجعة المستندية للمدفوعات

تعتمد مراجعة المدفوعات على المستندات المقدمة من خارج المنشأة وتكون فى صورة ايصالات محررة على مطبوعات مستلم المبلغ وموقع عليها من الشخص مستلم النقدية .أو قد تتبع طرق اخرى لاثبات الايصال ، مثل الشيكات التى تتكون من جزئين جزء يمثل الشيك والجزء الآخر يمثل ايصال او ايصالات مستقلة ترسلها المنشأة مع الشيك على ان يقوم بالتوقيع عليها مستلم النقدية ويردها .

وهذه الايصالات تعتبر المستند الرئيسى لعمليات المدفوعات ويجب ان تضم فى ملف خاص وان ترتب فى هذا الملف حسب تاريخ تقييدها فى دفتر النقدية ، وتعطى الايصالات ارقاما مسلسلة وان يظهر على المستند رقم دفتر الصندوق أو البنك ورقم العملية كما يظهر بدفتر النقدية الرقم المسلسل للمستند امام القيد حتى يسهل الرجوع الى المستند او الى القيد بدفتر النقدية .

وعندما يطلع المراجع على المستند ويأخذه دليلا للعملية يلغيه بختمه الخاص او بتوقيع كبير ظاهر على المستند وبالقلم الملون الذى يستعمله وهذا الاجراء ضرورى من وجهة نظر المراجع حتى لا يقدم نفس المستند اليه مرة اخرى فى عملية مماثلة . وقد يكون مرفقا مع المستند الاصلى عدة مستندات فرعية فعلى المراجع ان يؤشر على جميع هذه المستندات .

وعند مراجعة المراجع للمستند يجب ان يتأكد فى المستند من النقط التى سبق ان اشرنا اليها ، كما يجب ان يتأكد من صحة توجيه العملية فاذا كان المبلغ مدفوعا فى سبيل ايجار فيجب ان يكون موجها الى حساب الايجار، ودفع مبلغ كأتعاب لمحامى لن يؤيد العملية ايصال المحامى انما على المراجع ان يتأكد من الفاتورة الاصلية ويتأكد ايضا من سبب دفع هذه الاتعاب وهل هى نظير قضية مرفوعة فيعتبر المبلغ مصروفا قضائيا او فى سبيل مصاريف لتأسيس الشركة .

## تسديدات مشتريات آجلة

تنقسم عملية المشتريات الآجلة من حيث الزمن الى فترتين ، استلام البضاعة وتقييدها كشراء آجل من مقتضى الفاتورة وفى هذه الحالة تحفظ الفاتورة بملف فواتير الشراء . ثم فترة التسديد الى المورد ومستند العملية هو الايصال الذى يرسله المورد الى المنشأة - وعند مراجعة المراجع للتسديدات الى المورد يـــن يقوم بفحص خانة الموردين بدفتر النقدية ويكون مستنده فى هذه الحالـــــة الايصال الذى يدل على استلام المورد للنقدية ، وحتى يستطيع المراجع ان يربط بين عملية الشراء وعملية التسديد يستحسن ان يظهر على الايصال ارقـــام الفواتير التى سددها بمقتضى المبلغ المدفوع . ويجب على المراجع ان يتحقق من هذه الفواتير فيراجع بعض الايصالات مع الفواتير حتى يتأكد من انها تشير اشارة صحيحة الى هذه الفواتير وقد يسمح المورد للمنشأة بخصم يكون بالنسبة للمنشأة مكتسبا بحيث ان مجموع الفواتير التى سددت لا تساوى قيمة الايصال بل اكثر مـن قيمة الايصال بمقدار الخصم المكتسب الذى يقيد فى خانة خاصة بالجانب الدائـن من دفتر النقدية على ان يقيد الخصم فى السطر المقابل للمبلغ المدفوع. وعلـــى المراجع ان يتأكد من ان الخصم قد حصلت عليه المنشأة بالرجوع الى الشروط الخاصة به وان المنشأة قد حصلت على كل الخصم المستحق ثم عليه ايضا ان يستفســـر

عن سبب عدم تمتع المنشأة بالخصم المكتسب فقد يدفع مبلغ الفاتورة باكمله ويتقاسم الخصم الموظف بالمنشأة مع الموظف لدى المورد . وعند انتهاء المراجع من مراجعته الخصم المكتسب يتحقق من جمع خانة الخصم ومن ترحيلها الى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب.

وقد يقدم للمراجع بدلا من الايصال فاتورة تخليص المبلغ وتعتبر هذه الفاتورة مستندا لعملية الشراء الآجل ثم مستندا لعملية الدفع ، ويجب على المراجع ان يتأكد من ان الفاتورة قد قيدت اولا بدفتر يومية المشتريات ثم يتأكد من انها قيدت فى خانة الموردين بدفتر النقدية على اساس تسديد المبلغ.

وليتأكد المراجع من صحة تسديد المبالغ يجب ان يرجع الى كشوف الحسابات المرسلة من الموردين وايضا المصادقات المرسلة منهم عن ارصدة حساباتهم ، وملف المراسلات للتأكد من صحة الدفع ، وهذا الاجراء يتبع لزيادة التأكد الا انه ضرورى فى حالة عدم وجود الايصال الاصلى لفقده او عدم كفايته.

ويجب ان يراعى المراجع الايصالات المقدمة اليه من الموردين مطبوعة ومبينا فيها اسم المورد أى تكون من مطبوعات المورد . وفى بعض الاحيان قد يقابل المراجع ايصالات على ورق عادى ( غير مطبوع ) وفى هذه الحالة فان المراجع يجب ان يكون حذرا فى تقبله لهذا الدليل ، لما قد يبعث هذا الاجراء من شك فى وجود تواطؤ بين موظف المنشأة والمورد . فمن ناحية يريد المورد ان يتهرب من الضريبة بعدم ادراجه لهذه المقبوضات ومن ناحية اخرى يود موظف المنشأة ان يساعد المورد فى سبيل ان يحصل على عمولة ويجب ان لاتقبل المنشأة ايصالات بهذا النوع بل تصر على تسلم ايصالات مطبوعة ومسلسلة.

واذا لم توجد ايصالات خاصة بتسلم مبلغ او مبالغ معينة فعلى المراجع ان يعمل بها كشفا فى سجل ملاحظاته مبينا المبلغ واسم المورد وتاريخ السداد ورقم الفاتورة المسددة وطبيعة البضاعة المدفوع قيمتها ويطلب ادارة المنشأة ارسال خطابات لهؤلاء الموردين للحصول على ايصالات رسمية ٠ وقد يرى المراجع فى حالة دفع مبالغ كبيرة بدون ايصالات او بايصالات غير رسمية ان ينوه الى ذلك فى تقريره بعدم وجود المستندات الكافية تأييدا لهذه العمليات٠

## مشتريات نقدية

هذا النوع من المدفوعات لانجده فى المنشآت الكبيرة التى يكون تعاملها بكميات كبيرة ، أما فى المنشآت الصغيرة والمتوسطة فقد نجد ان المشتريات النقدية تمثل جانبا كبيرا من مشترياتها ٠ والشراء النقدى يجب ان يراقب داخليا وان لا يترك امر الشراء والدفع لموظف واحد ، بل يجب ان يعتمد أمر الشراء مسئول سواء صاحب المنشأة او مديرها كما يجب الحصول على ايصال او فاتورة مخالصة او اى مستند آخر يدل على استلام البضاعة ودفع النقدية ٠ وقد تضطر المنشأة الى طبع ايصالات داخلية يوقع عليها البائع باستلامه النقدية فى نظير البضاعة مع بيان طبيعة البضاعة المشتراه فى الايصال ٠ ويجب ان نعهد بالشراء لموظف ليس له صلة بحفظ النقدية او بحفظ البضاعة فلا الصراف ولا امين المخازن يمكن الاعتماد عليها فى تنفيذ عملية الشراء النقدى ٠

وعند مراجعة المراجع لهذه العملية يتأكد من صحة المستند والمبلغ الخاص بالشراء والتوجيه الصحيح فى خانة المشتريات النقدية بدفتر النقدية٠ ثم يتتبع عملية دخول البضاعة فى مخازن المنشأة عن طريق دفتر البضاعة الداخلة ويتأكد من ان البضاعة قد دخلت مخازن المنشأة فعلا وسجلت فى هذا الدفتر٠

# مدفوعات لمصاريف ايرادية

نعالج فيما يلى بعض المصاريف الايرادية التى تصرف فى اثناء المدة والتى تعتبر عبئا دوريا يحمل للحسابات الختامية :

## المرتبات

وهى المبالغ التى تدفع شهريا للعاملين بالمنشأة ٠ وتستخدم المنشأة دفترا للمهايا او يعمل كشفا شهريا بالمهايا يظهر فيه اسماء العاملين تحت الاقسام المختلفة التى ينتمون اليها وبحسب مراكزهم وبترتيب الحروف الهجائية ويظهر فى خانات تفصيلية اصل المرتب وعلاوة الغلاء واى مكافآت أخرى سواء عن طبيعة العمل او عن عمل اضافى وكذلك البدلات المختلفة كبدل طبيعة عمل ثم خانة اجمالى المرتب ، وفى خانات اخرى تظهر الاستقطاعات من المرتب ، كاحتياطى المعاش او صندوق التقاعد او الادخار وضريبة كسب العمل واقساط السلفيات والمبالغ المستحقة على الموظف للجمعيات التعاونية او الاشتراكات ٠٠ الخ ثم الاستقطاعات عن الجزاءات ( اذا وجدت ) ثم تجمع هذه الاستقطاعات فى خانة اجمالية ويستخرج الصافى فى خانة خاصة وهى الفرق بين جملة المرتب وجملة الاستقطاعات وتخصص خانة لتوقيع الاستلام وخانة لدمغة التوقيع ٠ وتتبع المنشأة اى طريقة تلائمها فى اعداد المرتبات فقد يفرد دفتر مجلد للمرتبات تخصص كل صفحة منه لموظف ، وتعد ايصالات بالمرتبات يوقع عليها الموظف بتسلمه صافى مرتبه وخصوصا اذا ارادت المنشأة او الموظفين ان يحتفظوا بسرية ما يتقاضونه من مرتبات٠

وفى سبيل اعداد كشف المرتبات ( او دفتر المرتبات ) يقوم موظف مختص بادارة الحسابات باعداده من مقتضى ملفات الموظفين بادارة المستخدمين على ان يستقطع المبالغ اللازمة سواء عن ضريبة الدخل بعد حسابها او الاستقطاعات الاخرى طبقا للبيانات الظاهرة فى ملف الموظف ٠ ويقوم رئيس الحسابات بمراجعة المرتبات حسابيا ومستنديا طبقا لما هو وارد فى ملفات الموظفين ثم تعتمد الادارة

الكشف قبل الصرف . وبعد الاعتماد يحرر الموظف الذى بعهدته الشيكات شيكا بصافى مجموع المرتبات المستحقة للموظفين ويسلمه الى الصراف الذى يقوم بصرف الشيك من البنك ويعد لكل موظف مظروفا فى داخله صافى المرتب المستحق له طبقا لكشف المرتبات ويسلمه الى الموظف بعد توقيعه على الايصال او على الكشف .

وبعد انتهاء الصرف تقوم ادارة الحسابات بتقييد القيد الخاص بصرف المرتبات . وفى تقييد هذا القيد يظهر دفتريا النقدية فى جانب المدفوعات صافى المبلغ المنصرف كمرتب وبجانب هذا يجب اجراء قيد فى دفتر اليومية لتكملة قيد صرف المرتب بمجموع الاستقطاعات .

## مراجعة المرتبات مستنديا

١ ـ يراجع المراجع كشف المهايا او دفتر المهايا مع الملفات الخاصة بالموظفين مراعيا المرتب الاصلى والعلاوات والمكافآت والخصومات المختلفة .

٢ ـ يراجع العمليات الحسابية الخاصة . بجملة المرتب وبالاستقطاعات وضريبة الدخل المستحقة على الموظف او جملة الاستقطاعات وصافى المبلغ . كما يجمع كشف المهايا جمعا رأسيا للتحقق من الجمع الكلى للمرتبات ثم يجمع جمعا افقيا بحيث ان خانات المرتب والمكافآت تساوى الخانة الاجمالية للمرتب الكلى وخانات الاستقطاعات تساوى المجموع الكلى للاستقطاعات ويتحقق من ان الفرق بين مجموع المرتبات الكلية ومجموع الاستقطاعات الكلية يساوى مجموع صافى المرتبات .

٣ ـ يراجع الايصالات او توقيعات الموظفين باستلام المبالغ الصافية المستحقة لهم .

٤ ـ يتحقق المراجع من كشف المرتبات واعتماده من المسئول عن اعتماد المرتبات .

٥ ـ يتحقق المراجع من ان المرتبات قد سلمت لاصحابها اما المرتبات التى لم تسلم لغياب اصحابها فيجب ان تورد ثانية للبنك وعند صرفها يعطى شيكا للموظف بالمرتب المستحق له .

٦ ـ يقوم المراجع بزيارات مفاجئة فى يوم صرف المرتبات ليتحقق بنفسه من ان المرتبات تصرف للاشخاص المستحقة لهم هذه المرتبات •

# الأجور

تمثل الاجور بندا كبيرا للمصاريف بالنسبة للمنشآت التى تستخدم عددا كبيرا من العمال فى المصانع • وقوة نظام الضبط الداخلى للاجور عليه عامل كبير لاحكام قيمة الاجور المنصرفة لان غير ذلك قد يسبب للمنشأة خسارة كبيرة نتيجة للتلاعب والاختلاسات •

# المراجعة المستندية للأجور

يجب ان يعطى المراجع اهمية الى نظام المراقبة الداخلية المتبع لصرف الاجور وان يوجه نظره الى اى جانب ضعيف فى هذا النظام ، واذا كان النظام المتبع سليما فيجب ان يتأكد من تنفيذه وان يراعى ان توقيعات المسئولين مستكملة على كشوفات الاجور • ويتأكد المراجع من سلامة احتساب الاجور واعداد قوائمها وصرف مبالغها ويستحسن ان يحضر فى زيارات مفاجئة وقت صرف الاجور •

ولمراجعته المستندية للاجور يراجع صرف صافى الاجور من مقتضى امر الصرف وكشف الحسابات الشهرى المرسل من البنك مع مجموع صافى الاجور من مقتضى كشف الاجور ، ويختبر بطاقات الاجور وبطاقات التشغيل مع كشف الاجور وايضا فئات الاجر حسب ملفات العمال وكذلك الاستقطاعات المختلفة حسب ملف العامل ، ثم يراجع العمليات الحسابية من جمع رأسى وافقى ويتحقق من امضاءات العمال باستلام صافى اجورهم المستحقة •

ويراجع قيد الاجور بدفتر النقدية وقيد الاستقطاعات بدفتر اليومية العامة من ناحية المبالغ ومن ناحية التوجيه المحاسبى •

ومقدار الاختبارات التى يقوم بها المراجع تتوقف على حجم المنشأة ومدى دقة نظام المراقبة الداخلية الخاص بالاجور ، وعلى هذا عليه ان يدرس نظام الاجور وعلى ضوء دراسته يوسع او يضيق من نطاق اختباراته •

# البريد والدمغة

قد تكون طوابع البريد والدمغة فى عهدة صندوق المصاريف النثرية التى سبق الاشارة اليه ، او قد تترك فى عهدة الكاتب الخاص بالمراسلات وفى هذه الحالة يجب احكام عملية البريد والدمغة لان مجال التلاعب فيها قد يكون كبيرا وتستعمل بعض المنشآت آلات خاصة لطوابع البريد وطوابع الدمغة ذات عداد خاص وتختم قيمة طابع البريد او طابع الدمغة على الخطاب او الايصال . وعداد هذه الآلات يساعد فى معرفة عدد الطوابع التى استعملت والرصيد الموجود بالآلة الذى يطابق مع الرصيد الدفترى الظاهر بدفتر البريد والدمغة والذى يمسكه الموظف المختص .

وفى حالة عدم استخدام هذه الآلات يتبع نظام السلفة المستديمة بالنسبة لطوابع البريد والدمغة ويعهد بالمبلغ الى موظف مختص بارسال الخطابات ويمسك فى نفس الوقت دفترا يظهر فى الجانب المدين منه مبلغ السلفة المستديمة وفى الجانب الدائن الخطابات المرسلة وقيمة كل طابع الصق عليها وكذلك الايصالات وقيمة الدمغة التى الصقت عليها ، وفى نهاية الاسبوع يرصد الدفتر وبقيمة الطوابع التى استعملت يعطى للموظف شيكا يقوم بصرفه وشراء الطوابع اللازمة . ويجب جرد عهدة البريد من حين لآخر للتأكد من سلامة العهدة التى لدى الموظف .

والسلفة المستديمة للبريد تقدر على حسب الحاجة ويؤخذ مبلغها بتحرير شيك او من الصندوق العام او من الصندوق الصغير حسب كبر او صغر المبلغ .

## مراجعة البريد والدمغة مستنديا

يهم المراجع عند مراجعته البريد والدمغة وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية فاذا تحقق من هذا يستطيع ان يقلل من اختباراته بأن يراجع تجديدات السلفة المستديمة الخاصة بالبريد والدمغة مع دفتر النقدية او دفتر الصندوق الصغير ويقوم باختبار دفتر البريد الصادر بأن يأخذ عينات من شهر او اكثر ويراجع انواع الخطابات الصادرة والمطبوعات وفئات الطوابع المستعملة .

# مصروفات الانتقال

قد تكون مصروفات الانتقال عن انتقالات داخلية او انتقالات خارجية ، وعلى ذلك فقد يكون المصروف صغيرا يصرف من صندوق المصاريف النثرية او كبيرا فى حالة الانتقالات لمسافة طويلة او خارج القطر ويصرف المصروف بشيك او نقدا . والمستند قد يكون مستندا داخليا عبارة عن امر صرف من الصندوق الصغير ولابد ان يكون المستند معتمدا من الشخص المسئول عن صرف هذه المصاريف ، واذا امكن ان يكون المستند الداخلي مؤيدا بمستند خارجي مثل تذكرة الانتقالات بالسكة الحديد وفى حالات اخرى قد لا يكون المستند الخارجى موجودا مثل الانتقال بسيارة اجرة . الا انه فى السفريات الطويلة عن طريق الطائرات او السفن يتم الحجز بواسطة وكالة السفر التى تعطى فاتورة مخالصة او ايصال وهذا يعتبر مستندا خارجيا.

وفى بعض الاحيان قد تصرف سلفة الى الموظف على ذمة مصروفات الانتقال ويجب على المراجع ان يتحقق من ان الشخص الذى صرفت له السلفة قد قدم كشف حساب بمصروفات الانتقال وجميع المستندات المؤيدة له وان تكون المستندات معتمدة وان يسدد ماتبقى من السلفة وهذه تظهر فى الجانب المدين من دفتر النقدية ، اما اذا كان المصروف اكبر من السلفة يتأكد المراجع من ان الفرق قد سدد اليه .

وتلجأ بعض المؤسسات الى صرف " بدل انتقال " للموظف كل حسب مرتبه وفى هذه الحالة يجب ان يتأكد المراجع من جدية الانتقال وان المهمة التى سافر من اجلها الموظف قد اعتمدها مسئول ويتأكد من لوائح المنشأة عن بدل السفر المصرح به للموظف وانه قد تقاضى البدل الخاص بالفترة التى كان فيها بعيدا عن مقر عمله .

اما مصروفات الانتقال والسفر الكبيرة والى الخارج فيجب ان تكون معتمدة بقرار من مجلس الادارة وعلى المراجع ان يتحقق من القرار من محاضر مجلس الادارة .

## التليفون والتلغراف

تراجع مصاريف التليفون من مقتضى ايصالات المخالصة التى سددت على اساسها اشتراك التليفون والمكالمات الزائدة وايضا المكالمات الخارجية ( ترنك ) .

اما بالنسبة للتلغراف سواء داخل القطر او خارجه فان المستند فى هذه الحالة هو الايصال بالمبلغ المدفوع وعلى المراجع ان يتحقق من ان الايصال باسم المنشأة وان هناك مسئول قد اعتمد ارسال التلغراف فى شئون تخص المنشأة .

ويجب ان يلاحظ فى ايصالات المخالصة انها قد تضمن تأمينات عن مكالمات داخلية او خارجية وفى هذه الحالة يجب التأكد من التوجيه الحسابى وان هذه المبالغ قد رحلت الى حساب تأمينات لدى الغير .

## الايجار

يطلع المراجع على عقود الايجار المختلفة للتأكد من قيمة الايجار وتواريخ الاستحقاق وعليه ان يدرج هذه التفاصيل فى ملفه الدائم حتى لا يتكرر اطلاعه على هذه العقود فى سبيل استخراج بيانات . ويلاحظ فى عقد الايجار انه بين المنشأة والمالك وقيمة الايجار السنوى وطريقة دفع الايجار شهريا او كل ربع سنة او نصف سنة . كذلك اى شروط اخرى يفرضها المالك على المستأجر من حيث التصليحات والترميمات والمياة . وعند مراجعته للدفع يكون مستنده فى هذه الحالة الايصال الرسمى المحرر من المالك والذى يحمل توقيعه وطابع الدمغة فئة الثلاثون مليما .

## النور والمياه

لمراجعة مصاريف الاضاءة او المياة يكون المستند للعملية فى هذه الحالة فاتورة المخالصة او الايصال الرسمى المستلم من المرفق ويجب ملاحظة ان المستند موجه الى الشركة وانه خاص بعقاراتها او مبانيها المملوكة او المؤجرة حتى لا يكون هناك ايصالات تخص صاحب المنشأة او مديرها مدسوسة لتدفع من نقدية المؤسسة .

ويجب ان يلاحظ هنا ان المنشأة قد تدفع بمقتضى ايصالات مستقلة تأمينات عن ادخال الكهرباء او المياه ، وبعد التأكد من المستند يجب ان يراعى التوجيه المحاسبى بأن لاتدمج هذه المبالغ من ضمن مصاريف الاضاءة او المياه وانما توجه الى حساب تأمينات لدى الغير.

## العمولة والسمسرة

تصرف المنشأة عمولة فى حالات متعددة مثل :

١ ـ عمولة لوكيل بالعمولة او عمولة لوكيل بضاعة امانة .

٢ ـ عمولة الموظفين كجزء من المرتب مثل عمولة لموظفى قسم البيع او كنسبة مئوية من الارباح للمديرين .

وفى حالة العمولة للوكلاء يجب الاطلاع على عقد الوكالة لمعرفة نوع الوكالة ونسبة العمولة المقررة والشروط الاخرى فى العقد فهناك عمولة ضامنة وعمولة شاملة وفى الحالتين الاخيرتين يضمن الوكيل تحصيل قيمة البضاعة المباعة بيعا آجلا نظير نسبة اكبر من العمولة ، وفى حالة وجود ديون معدومة او خصم مسموح به يتحمل به الوكيل الضامن .

ويطلع المراجع على الكشف المرسل من الوكيل ( كشف المبيع ) لحساب العمولة المستحقةوايضا الايصال او الايصالات باستلامه قيمة العمولة . وقد لايوجد ايصال باستلام الوكيل للعمولة اذا كان يستقطع العمولة المستحقة له من المبالغ التى حصلها لحساب المنشأة ويرسل الصافى ، وفى هذه الحالة يكون كشف البيع هو مستند استلامه للعمولة وكذلك اى خطابات مرسلة من الوكيل عن استلامه للعمولة المستحقة او استقطاعه لها .

اما العمولة المستحقة للموظفين سواء كنسبة من معاملاتهم او كمبلغ ثابت او كنسبة مئوية من الارباح فيجب ان يطلع المراجع على عقد التوظف والذى يجب ان يتضمن مبلغ او نسبة للعمولة الممنوحة ، وقد تضاف العمولة الى المرتبات وتدرج فى كشف المهايا وقد سبق ان رأينا كيفية مراجعته . او قد تعطى العمولة منفصلة وفى هذه الحالة يجب خصم ضريبة كسب العمل منها وتسليم المبلغ الصافى للموظف وتوقيعه على ايصال بالاستلام والذى يعتبر مستندا للعملية . وقد يلجأ المراجع الى قرارات مجلس الادارة كدليل عن العمولة المصروفة للمديرين او عضو مجلس الادارة المنتدب.

والسمسرة ( او الوساطة ) تدفع فى حالات معينة للوسطاء فى عمليات خاصة مثل السمسرة التى تدفع عن شراء اراضى او مبانى او اوراق مالية او بيع هذه الاصول . والمستند فى هذه الحالة المخالصة من السمسار عن قيمة السمسرة التى تقاضاها . ويجب مراعاة التوجيه المحاسبى فى هذه الحالة ، فالسمسرة التى تدفع فى سبيل شراء اصول تعتبر مصروفا رأسماليا يوجد لحساب الاصل المشترى سواء اكانت اراضى او مبانى او اوراق مالية ، اما فى حالة البيع فتوجه السمسرة الى حساب بيع الاصل لتخصم من ثمن البيع.
ويجب ان تكون السمسرة معتمدة من الادارة وفى سبيل عمليات حقيقية قامت بها المنشأة واستعانت فيها بسمسار ، وبالنسبة لشراء او بيع الاوراق المالية لابد من الاستعانة بسمسار من سوق الاوراق المالية . اما عند شراء اراضى او مبانى فقد يستعان بسمسار او لايستعان بسمسار.

# اقساط التأمين

يطلع المراجع على بوليصة التأمين الاصلية مع مراعاة ان البوليصة محررة باسم المنشأة او أنها خاصة بالاخطار التى تتعرض لها المنشأة ( مثل تأمين ضد السرقة ـ تأمين ضد الحريق ـ تأمين على سيارات المنشأة ـ تأمين ضد

خيانة الامانة ) • وكثيرا من شركات التأمين تعطى خصما من اقساط التأمين وخصوصا فى التأمين ضد الحوادث ، ويجب على المراجع التأكد من ان المنشأة قد تمتعت بهذا الخصم المسموح به وان المبلغ الصافى هو الذى دفعته المنشأة ، ويقوم المراجع عند تحققه من بوالص التأمين بعمل قائمة ببوالص التأمين وارقامها ومبلغ البوليصة ومواعيد استحقاق الاقساط ليضمه الى ملفه الدائم للرجوع اليه •

وفى مراجعته المدفوعة كأقساط التأمين يراجع الايصالات المحررة من شركات التأمين بسداد الاقساط المتفق عليها •

وفى شركات الاشخاص قد تؤمن الشركة على حياة الشركاء وتدفع الاقساط التى تعامل معاملة ايرادية او رأسمالية ويتحقق المراجع من ان عقد الشركة ينص على التأمين على حياة الشركاء وان البوليصة باسم الشركة ويراجع ايصالات دفع قيمة الاقساط •

## مصروفات النقل والشحن

تراجع كشوفات الحساب والفواتير المرسلة من هيئات النقل وايضا الايصالات عن تسديد مصاريف النقل والشحن • وقد تدفع المنشأة مبالغ تحت حساب النقل الى ان تتم عملية النقل فيسوى الحساب بين الطرفين • ويراجع كشف الحساب النهائى ويستنزل منه المبالغ التى دفعت تحت الحساب بعد التحقق من ايصالاتها ، او قد يعطى ايصال نهائى بتسديد المبلغ الكلى •

ويجب ان تفحص العملية فحصا دقيقا للتحقق من ان المصروف هو الذى قيد بالدفاتر ولم يحدث ازدواج فى التقييد سواء متعمد او غير متعمد •

وقد تعطى مؤسسات النقل خصما اذا زادت كمية البضاعة المنقولة عن حد معين ، ويجب التحقق من ان الخصم قد استفادت به المنشأة وعلى المراجع ان يتحقق من الخصم وكميته من عقد النقل •

ومصاريف النقل يختلف توجيهها المحاسبى تبعا لنوع البضاعة المنقولة ، وقد يكون النقل لمشتريات رأسمالية مثل الآلات وفى هذه الحالة يحمل مصروف النقل لحساب الآلات ، او قد تكون مصاريف نقل بضاعة مشتراه ويوجه المصروف فى هذه الحالة الى حساب نقل للداخل او يكون مصروفا عن بضاعة مباعة فتحمل لحساب مصاريف نقل للخارج .

ويجب على المراجع ان يتأكد من يتحمل مصاريف النقل والشحن هل البائع ام المشترى وذلك بالاطلاع على شروط البيع والشراء ، وفى بعض الاحيان قد تتحمل المنشأة مصاريف النقل على ان تستردها من المشترى وذلك باضافتها الى ثمن البيع .

## الرسوم الجمركية

تعطى مصلحة الجمارك ايصالا رسميا عند تخليص البضاعة ويعتبر هذا الايصال مستندا عن الرسوم الجمركية وبجانب هذا قد تصرف المنشأة مصاريف تخليص البضاعة يقوم بها مخلص البضاعة ويقدم فاتورة عن مصاريفه وعمولة تخليصه وتعتبر فاتورة المخالصة مستندا لعملية التخليص .

ويراعى فى الرسوم الجمركية التوجيه المحاسبى وهل الرسوم مدفوعة عن شراء اصول او عن بضاعة ففى الحالة الاولى يعتبر المصروف رأسماليا وفى الحالة الثانية يخصص حساب الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص والذى يعتبر من ضمن مصاريف المتاجرة .

وفى بعض الاحيان تدفع المنشأة لمصلحة الجمارك وتسحب البضاعة على ان تتم المحاسبة فى النهاية . وعلى المراجع ان يتتبع تصفية المبالغ المدفوعة للجمرك على الحساب للتأكد من صحة الحساب وان المنشأة قد حصلت على مبلغ التأمين الزائد . كما قد تدفع المنشأة مبلغ تأمين دائم لدى الجمارك يزاد او ينقص حسب حركة البضاعة المخلص عليها ، ويوجه هذا المبلغ الى حساب تأمينات لدى الغير ويتحقق من هذا المبلغ بطلب مصادقة من الجمارك بخصوص مبلغ التأمين الموجود لديها .

ويجب على المراجع اختبار فواتير الشراء للتأكد من أن الرسوم الجمركية خاصة بالبضاعة او الاصل المشترى وانها تخص المدة تحت الفحص .

## المطبوعات والأدوات الكتابية

قد تحتل المطبوعات والادوات الكتابية مبلغا كبيرا بالنسبة لبعض المنشآت مثل البنوك حيث تحتفظ بكميات كبيرة من مطبوعاتها والادوات الكتابية المستعملة ويراعى فى هذه الحالة توافر نظام سليم للمراقبة الداخلية كما أن تعامل معاملة المخزون فيختص بالمحافظة عليها موظف لايصرف الا بناء على امر صرف معتمد وتحتفظ ادارة الحسابات بدفتر بيانى يظهر مشتريات المطبوعات والادوات الكتابية فى الجانب المدين والمنصرف حسب اوامر الصرف فى الجانب الدائن . وتحمل الحسابات الختامية بالمطبوعات والادوات المستهلكة فعلا على ان يظهر قيمة المطبوعات والادوات الكتابية المتبقية فى جانب الاصول من الميزانية وتقوم بسعر التكلفة او سعر السوق ايهما اقل ويراجع المراجع مشتريات المطبوعات والادوات الكتابية من مقتضى فواتير الشراء اما مدفوعات المطبوعات والادوات الكتابية فتراجع على الايصالات المحررة من موردى المطبوعات .

اما اذا كانت المطبوعات والادوات الكتابية تمثل كميات صغيرة خاصة بالسنة فتحمل قيمتها للحسابات الختامية وتراجع على الفواتير والايصالات الرسمية المؤيدة لها .

## الإشتراك فى المجلات والدوريات

يطلع على عقد الاشتراك والفواتير والايصالات بتسديد الاشتراكات ، ويعد المراجع كشفا بالصحف والمجلات والدوريات المشتركة فيها المنشأة يظهر اسماءها وقيمة الاشتراك وتاريخ استحقاق الاشتراك وفترة الاشتراك ويضمه الى الملف الدائم .

# مصروفات الإعلان والدعاية

يجب ان يطلع المراجع على عقد الاعلان او الدعاية المبرم بين المنشأة ووكالات الدعاية والاعلان لمعرفة شروط العقد ومبلغ العقد ومواعيد التسديدات وهل الاعلان يدخل فى نطاق المنشأة ، كما يراجع الايصالات الخاصة بتسديد المبلغ.

ومصروفات الاعلان تعتبر من المصاريف الايرادية التى تحمل لحساب الارباح والخسائر عن المدة التى سرفت خلالها، وهناك مصروفات اعلان تعتبر من ضمن المصاريف الادارية كمصاريف اعلان عن وظائف او مصاريف نشر الحسابات الختامية فى الشركات المساهمة او مصاريف بيعية كالاعلان عن انواع من السلع تنتجها المنشأة.

وهناك مصاريف دعاية واعلان تمثل حملة اعلانية لاستحداث منتج جديد ولن تنتفع به مدة واحدة وانما ستجنى فوائده مددا مقبلة ويعتبر هذا المصروف ايراديا مؤجلا يستهلك على عدد من السنوات ( ثلاث سنوات مثلا ) تحمل الحسابات الختامية بقسط ثابت منها ويظهر رصيد لها فى الميزانية العمومية.

ثم ان هناك مصروف اعلان يؤدى الى الحصول على اصل كأعلانات النيون او الاعلانات المشيدة وتعتبر قيمة الاعلان اصلا يستهلك مثل الاصول الثابتة وتحمل قيمة استهلاكه للحسابات الختامية.

قد يدخل تحت عنوان الدعاية والاعلان مشتريات مطبوعات خاصة او ادوات معينة تستخدم فى الدعاية مثل التقاويم السنوية والمفكرات واقلام الحبر..الخ. والتى تهدى الى العملاء بمناسبة الاعياد وتحمل قيمة هذه المشتريات لحساب الاعلان والدعاية ، الا اذا كانت الكميات كبيرة وستعمل لمدد مقبلة فتعامل معاملة المخزون ويحمل للحسابات الختامية قيمة الهدايا المنصرفة إما المتبقى فيظهر قيمته كأصل فى الميزانية العمومية.

# المصاريف القضائية

تصرف المصاريف القضائية فى سبيل اغراض متعددة مثل :

١ ـ مصاريف قضائية فى سبيل الحصول على اصل ثابت : وقيمة مايصرف من رسوم قضائية فى هذا السبيل تضاف الى قيمة الاصل المشترى او تخصم من قيمة الاصل المباع • اما اذا كانت خاصة بنزاع على ملكية اصل فمن المستحسن اعتبارهـــا مصروف ايرادى الا اذا كان المبلغ كبيرا وادى الى حصول المنشأة على الاصـــل المتنازع عليه فيضاف الى قيمة الاصل •

٢ ـ مصروفات قضائية خاصة بمشكلات المنشأة مع الغير :

تعتبر هذه المصروفات من المصروفات التى تحمل لحساب الارباح والخسائر وقد يحكم للمنشأة اذا كان الحكم فى صالحها بالمصاريف القضائية وعنـــــد تحصيل المبلغ يجعل حساب المصاريف القضائية دائنا بالمبلغ المحصل •

٣ ـ اتعاب المحاماة السنوية : قد تتفق المنشأة مع مكتب المحاماة علــــى ان يقدم لها الاستشارات والخدمات القانونية فى نظير مبلغ سنوى محدد ويحمـــل هذا المبلغ عادة كأتعاب محاماة الى حساب الارباح والخسائر •

ولفحص المصاريف القضائية يجب على المراجع الاطلاع على العقد بين المنشأة والمحامى أو اذا لم يكن هناك عقد يطلع على الفاتورة التى تظهر سبب المصروفـات ونوعه حتى يتأكد من التوجيه المحاسبى للمصروفات • وبجانب هذا يطلع علـــى الايصال الرسمى المرسل من مستلم النقدية • اما عن اعتماد المصروفات القضائية فيتوقف على نوع المصروفات ، فأحيانا يكتفى باعتماد المدير او عضو مجلس الادارة المنتدب وفى حالات اخرى يكون الاعتماد من مجلس الادارة الذى يقر فيه تعيين المستشار القانونى وتحديد اتعابه •

## مصاريف البنك

يتقاضى البنك مصاريف عن الحسابات الجارية كعمولة تحصيل الشيكات المسحوبة على البنوك الاخرى او على فروعه وعمولة تحصيل اوراق القبض ، او قد يتقاضى عمولة سمسرة عن شراء او بيع اوراق مالية ، او عمولة نظير صرف كوبونات ارباح الاسهم او فوائد السندات وغير ذلك ، ولمراجعة العمولة التى يتقاضاها البنك يجب الاطلاع على اشعارات وكشوف البنك . وتعتبر هذه العمولة مصروفا ايراديا يحمل لحساب الارباح والخسائر فيما عدا عمولة سمسرة عن شراء اوراق مالية او بيعها فتحمل لحساب الاوراق المالية .

ويتقاضى البنك فائدة محسوبة على الحساب الجارى المكشوف ولمراجعة هذه الفائدة يجب الاطلاع على الاتفاق الذى بين المنشأة بخصوص سعر الفائدة ومدة الاعتماد والحد الاعلى للاعتماد المسموح به ، ويراجع الفائدة بالاطلاع على اشعارات البنك او كشوف الحساب .

ويحمل البنك المنشأة بمصاريف البريد والدمغة على دفاتر الشيكات وتظهر هذه المصروفات فى كشف البنك ، وعلى هذا يجب ان يفحص المراجع كشف الحساب وان يتأكد من القيود التى اجريت والخاصة بمصاريف البنك والفائدة والعمولة وان هذه المصاريف قد وجهت توجيها صحيحا .

## أتعاب المراجعين

تحدد الجمعية العمومية فى الشركات المساهمة اتعاب المراجعين او قد تفوض مجلس الادارة فى تقدير هذه الاتعاب . ويلاحظ ان المراجع يقدم فاتورة اتعابه بعد انتهاء مراجعته التى تنتهى فى خلال السنة التالية وعلى هذا تعتبر اتعاب المراجعين مصروفا مستحقا فى السنة التى اجريت مراجعتها ويظهر تسديد الفاتورة فى السنة التالية . وعند مراجعة اتعاب المراجع يجب الاطلاع على قرار مجلس الادارة بتحديد الاتعاب والخطابات

المتبادلة بين المراجع والمنشأة وعلى الايصال الرسمى المؤيد لاستلام المراجع اتعابه . وفى المنشآت الاخرى تحدد اتعاب المراجع بالاتفاق بين صاحب المنشأة او اصحابها والمراجع والمكاتبات فى هذا الشأن تعتبر دليلا على مقدار الاتعاب.

## مصاريف السيارات

قد تستخدم المنشأة السيارات فى سبيل نقل مشترياتها او فى سبيل نقل مبيعاتها او فى سبيل توصيل المديرين والموظفين ، ويحتاج مراجعة مصاريف السيارات الى عناية من المراجع فالمصاريف متعددة تحت هذا البند مثل الوقود والزيوت والتشحيم والتصليحات والصيانة ومرتبات السائقين واجور عمال النقل وثمن الاطارات والبطاريات وقطع الغيار ورسوم الرخص والتأمينات المختلفة .

والفحص المستندى فى هذه الحالة يكون بالاطلاع على الفواتير والايصالات عن المبالغ المسددة ، ويجب ان تكون الفواتير والايصالات معتمدة من موظف مسئول . كما يجب ان يراعى المراجع التوجيه المحاسبى للمصروفات وتقسيمها الى انواع النقل المختلفة مراعيا التفرقة بين مصاريف نقل المشتريات ومصاريف نقل المبيعات والمصاريف الادارية الخاصة بتوصيل الموظفين . ثم يجب التأكد من ان المصروف الذى صرف مصروفا ايراديا ، فمصاريف التصليحات هى مصاريف صرفت فى سبيل اعادة الاصل الى حالته الاولى ، وقد تصرف مصاريف رأسمالية تؤدى الى تحسين فى السيارة مثل تركيب موتور جديد ، والمصروف فى هذه الحالة سيؤدى الى تحسين فى الاصل وزيادة فى عمره الانتاجى وقيمة هذا المصروف يجب ان يجعل بها حساب الاصل مدينا .

# مصروفات الصندوق النثرى

يجب على المراجع ان يتأكد من نظام الضبط الداخلى المتبع فيما يختص بصندوق المصاريف النثرية • فاذا اطمأن اليه فيجرى اختباراته بالصورة الآتية :

١ـ يختبر مستندات الصرف عن فترات متفرقة لمدة ستة اشهر او اقل •

٢ـ يتأكد من ان المستندات معتمدة من شخص مسئول او مستلم النقدية موقع على امر الصرف ويراجع المستندات الخارجية الاخرى المؤيدة لصرف المصروف•

٣ـ التأكيد من التوجيه المحاسبى للمصروف وانه موجه الى الخانة الصحيحة بدفتر صندوق المصاريف النثرية •

٤ـ مطابقة الجانب المدين مع دفتر النقدية بأن المبالغ التى صرفت بشيك قد قيدت صحيحة فى الجانب المدين من دفتر صندوق المصاريف النثرية •

٥ـ مراجعة صحة الترحيل الى الحسابات بدفتر الاستاذ العام •

٦ـ قيامه بجرد فعلى مفاجئ لرصيد الصندوق الصغير ومطابقته مع الرصيد الدفترى •

اذا لم يطمئن المراجع الى سلامة نظام المراقبة الخاص بصندوق المصاريف النثرية فيجب ان يوسع المراجع من نطاق اختباراته وان يتأكد من المبالغ الكبيرة او المبالغ التى لها صفة او طابع خاص •

# مدفوعات رأسمالية

المدفوعات الرأسمالية هى التى تدفع فى سبيل الحصول على اصل او فى سبيل زيادة مقدرته الانتاجية او سبيل جعل الاصل صالحا للاستعمال للغرض المشترى من اجله وكذلك تشمل المدفوعات الرأسمالية سداد قروض فى صورة قرض عادى او قرض سندات • وسنسرد فيما يلى بعض المدفوعات الرأسمالية وكيفية تحقيق المراجع لها •

## مشتريات أراضي ومباني

يطلع المراجع على عقود الملكية المسجلة لمشتريات الاراضى والمباني للتأكد من ثمن الشراء وشروط سداده ورسوم التسجيل والدمغة وعلى الفواتير والايصالات الخاصة بتسديد السمسرة واتعاب المحامين وغير ذلك من المصاريف الرأسمالية التى تضاف الى قيمة الاصل . ويجب ان يعضد تحققه بالاطلاع على قرار مجلس الادارة باعتماد شراء الاصل او على موافقة صاحب المنشأة اوالشركاء فى حالة المؤسسات الفردية .

وقد تقوم المنشأة بتشييد المبانى لحسابها عن طريق مقاول او عن طريقها ففى الحالة الاولى يطلع المراجع على عقد المقاولةواعتماد مجلس الادارة له وعلى المناقصات الخاصة بانشاء العقار والتحقق من ان العطاء قد رسى على المقاول الذى قدم اقل قيمة للمقاولة . ويفحص المراجع المستخلصات المقدمة من المقاول والايصالات الرسمية عن المبالغ المسددة . وفى حالةانشاء المنشأة للمبانى لحسابها يفحص المراجع المستندات الخاصة بشراء المواد والمهمات واجور العمال واتعاب المهندسين وتوجه هذه الى حساب المبانى .

ويجب على المراجع ان يتأكد من التوجيه المحاسبى لهذه المبالغ المنصرفة وتحميلها لحساب الاصل مباشرة .

## العدد والآلات

يطلع المراجع على فواتير الشراء والايصالات الرسمية عن المبالغ المدفوعة واذا كان هناك اعتمادات مستندية مفتوحة لدى البنوك بخصوصها فيجب معرفة الكيفية التى صفيت بها هذه الاعتمادات .

وتعتبر المصاريف التى صرفت فى سبيل النقل والشحن والتأمين على الآلات مصاريفا رأسماليا وكذلك مصاريف تركيب الآلات . وقد تشترى المنشأة آلة مستعملة وتجرى عليها تصليحات جوهرية تزيد من قيمتها الانتاجية وهذه

المصروفات تزيد من قيمة الاصل . واذا اشترت المنشأة قطع من الآلات وقامت بتركيبها وصرفت اجور ومصروفات مختلفة فتعتبر كل هذه مصروفات رأسمالية يجب ان تضاف الى قيمة الاجزاء المشتراه .

## الأثاث

مستند المراجعة هو الفواتير وايصالات المخالصة التى تخص شراء الاثاث وعلى المراجع ان يطلع على الفواتير حتى يتبين له ان المشترى هو اثاث يجب ان يوجه الى حساب الاثاث ، كما يطلع على اعتماد الادارة لشراء هذا الاثاث ، وقد تقوم المنشأة بصنع الاثاث فى ورشتها وفى هذه الحالة يجب التأكد من ان جميع المصاريف والمواد والاجور التى صرفت فى سبيل الصنع قد رحلت لحساب الاثاث .

## السيارات

مستند المراجعة هو الفواتير وايصالات المخالصة واعتماد الادارة بشراء السيارات ، ويجب التأكد من رخص السيارات وانها مسجلة باسم المنشـــأة

## رد رأس المال

تهمل المنشآت على الاحتفاظ برأس مال اصحابها لان رأس المال مستثمر فى اصولها المختلفة . والمنشأة فى حاجة الى الاموال طالما هى مستمرة فى اعمالها . ولكن قد يكون هناك مال زائد عن حاجتها وفى هذه الحالة قد يرد الى اصحابه . ورد رأس المال ممكن بالنسبة الى المؤسسات الفردية او شركات الاشخاص بشرط تغيير عقد الشركة بالنسبة لشركات الاشخاص واتخاذ الاجراءات القانونية لهذا التغيير، كما قد ترد حصة الشريك عند انفصاله او وفاته ويجب ان يتأكد المراجع من ان الاجراءات القانونية قد اتخذت عند رد رأس المال وان يطلع على ايصالات استلام صاحب رأس المال للجانب من رأسمالـــه المردود .

ويختلف الوضع بالنسبة لشركات الاموال حين تخفيض رأس المال وسنتعرض لذلك عند الكلام عن الشركات المساهمة .

## سداد القروض

القروض التى تحصل عليها المنشآت قد تكون قروضا مباشرة من المقـــرض سواء بنك او فرد او شركة او مؤسسة ائتمانية او قد تكون سندات تصدرهـــا ويساهم فيها الجمهور وهذه السندات لا يتاح اصدارها الا لشركات الاموال .

والقروض تعقد باتفاقيات ينص فيها على قيمة القرض وعلى الضمان الـــذى قد يكون على جميع اصول الشركة او بعض اصولها الثابتة او المتداولة وكذلـــك على فائدة القرض وعلى طريق سداده .

ولمراجعة سداد القروض يطلع المراجع على عقد القرض والايصالات والمخالصات التى تفيد انتهاء المديونية .

## شراء أوراق مالية .

تشمل الاوراق المالية الاسهم والسندات التى تصدرها الشركات المساهمة وسندات القروض التى تصدرها الحكومة المركزية او المحلية . ولمراجعة شـــراء الاوراق المالية يطلع المراجع على الفاتورة المرسلة من سمسار الاوراق الماليـــة وعلى الايصال الخاص بتسديد قيمتها مضافا اليها العمولة ، ويطلع علــــى الاوراق المالية نفسها اذا كانت فى حيازة المنشأة او يطلب مصادقة من البنـــك المحفوظة لديه هذه الاوراق . ويجب التأكد من ان الاسهم والسندات الاسمية قد حولت باسم المنشأة وان التنازلات التى بها صحيحة .

وقد تكتتب المنشأة مباشرة فى اسهم وسندات الشركات او فى القروض الحكومية وهنا تراجع الاموال المدفوعة عند الاكتتاب على الايصال باستلام النقدية وكذلـــك على خطاب التخصيص الذى يظهر كيفية تخصيص هذه الاوراق للمنشأة .

## الشراء بالتقسيط

يطلع المراجع على عقد الشراء بالتقسيط لملاحظة الثمن النقدى والفائدة المحتسبة ومقدار القسط وعدد الاقساط التى ستسدد ٠ وكذلك الايصالات الخاصة بالتسديد ٠

ويجب على المراجع التأكد من التوجيه المحاسبى كما يلى:

١ــ اذا كان المشترى اصلا فيجب ان يوجه الى حساب الاصل بالثمن الاجمالى ويحتسب الاستهلاك على اساس القيمة النقدية ٠

٢ــ الفائدة ترحل الى حساب الفائدة المستحقة على ان تقسم على المدد التى استمر دفع الاقساط خلالها ٠

## مدفوعات متنوعة

### سداد قيمة اوراق الدفع

عندما تسدد المنشأة الورقة التجارية المسحوبة عليها تسترد ها وتعتبر الورقة فى هذه الحالة مستندا لتسديد ورقة الدفع ، وقد تسدد المنشأة اوراق الدفع المسحوبة عليها عن طريق البنك وفى هذه الحالة يطلع المراجع على اشعار الخصم المرسل من البنك وكذلك على كشف حساب البنك ليتأكد من ان قيمة ورقة الدفع قد سددت ٠

## مسحوبات الشركاء

وقد ينص فى عقد شركات الاشخاص على السماح للشركاء بسحب مبالغ من خزينة الشركة لاغراضهم الخاصة ، او قد يسحب الشريك بضاعة لاستهلاكه الخاص ، او قد يتمتع بمزايا عينية اخرى من الشركة ٠ كما قد ينص عقد الشركة على احتساب فائدة على المسحوبات يحمل بها الشركاء ويجب على الشريك ان يوقع ايصالا بكل المبالغ التى سحبها حتى يكون مستندا لسحبه لهذه الاموال او ان يوقع على كشف حساب بالمبالغ التى سحبها ٠

وعند فحص المسحوبات يتأكد المراجع من مسحوبات الشريك طبقاً لعقد الشركة ويطلع على الايصالات الموقع عليها من الشركاء او مصادقتهم على ارصدة حساباتهم الجارية او حسابات المسحوبات٠

وقد ينص عقد الشركة على مرتبات او مكافآت للشركاء ولمراجعة المرتبات يجب التأكد من مقدارها من عقد الشركة وتكون الايصالات الموقع عليها من الشريك فى هذه الحالة هى مستند العملية٠

## ضرائب الدخل

تشمل ضرائب الدخل الضريبة على ايراد القيم المنقولة والضريبة على الارباح التجارية والصناعية والضريبة على كسب العمل وارباح المهن غير التجارية وضريبة الدخل العام٠

وعند مراجعة تسديدات الضرائب يطلع المراجع على الايصالات الرسمية المحررة من مصلحة الضرائب عن الضرائب المسددة ويلاحظ ان تسديد الضريبة على الارباح التجارية والصناعية والضريبة على ارباح المهن غير التجارية وضريبة الدخل العام يكون على اساس الاقرار المقدم من الممول الى ان تتم المصلحة فحص الحسابات وتحديد الضرائب النهائية المستحقة عليه٠ ولذا نجد ان ما يدفعه الممول يكون بناء على حساباته وتقديراته وعلى هذا فان الايصالات عن هذه الضرائب لاتعتبر مخالصة نهائية الى ان يتم الربط النهائى٠ اما ضرائب القيم المنقولة وكسب العمل فالمدفوع يعتبر نهائيا او فى حكم النهائى٠

وعلاوة على الاطلاع على ايصالات التسديد يفحص المراجع الاساس الذى احتسبت عليه الضريبة للتأكد من صحته، وبالنسبة لضريبة كسب العمل فقد سبق ان اشرنا الى ان المراجع يتأكد من صحة احتسابها عند مراجعته لكشوف المرتبات والاجور٠

## تأمينات العطاءات

يشترط للتقدم للعطاءات العامة دفع تأمين يحدد كنسبة مئوية من قيمة العطاء وقد تدفع المنشأة قيمة التأمين بشيك او بحوالة او نقدا او قد تقدم خطابات ضمان من احد البنوك ، ولمراجعة تأمينات العطاءات يجب الاطلاع على شروط العطاء للتأكد من قيمة التأمين الواجب دفعه ثم فحص الايصال المعطى عن التأمين ، وفى حالة رفض التأمين يرد للمنشأة الشيك او الحوالة او المبلغ الذى دفعته كتأمين .

ويجب ان يتأكد المراجع من التوجيه المحاسبى للمبلغ المدفوع كتأمين .

وبالنسبة لخطابات الضمان يطلع المراجع على شهادة البنك بخصوص خطابات الضمان التى اصدرها ولم ينته اجلها . ويقيد البنك على حساب جارى المنشأة لديه العمولة والمصروفات الخاصة بخطابات الضمان سواء عند اصدارها او تجديدها .

## المراجعة المستندية للمقبوضات

تعتبر عملية مراجعة المقبوضات من وجهة نظر المراجع اصعب فى التحقق من مراجعة المدفوعات نظرا لطبيعة الادلة فى كلا الحالتين ، فالادلة فى مراجعة المدفوعات معظمها خارجية . اما مستندات المقبوضات فمعظمها داخلية ولذلك يجب على المراجع ان يولى المقبوضات عناية كبيرة . فالمستندات المؤيدة للمبالغ المستلمة ما هى الا صور لمستندات تحرر داخل المنشأة، ويلجأ المراجع الى ادلة اخرى ليطمئن على سلامة وصحة المقبوضات مثل :

أ ـ سلامة نظام الرقابة الداخلية .

ب ـ الرجوع الى مستندات من طرف ثالث مثل البنك فى حالة ايداع المتحصلات لدى البنك فيطلع على اشعارات البنك الدائنة وكشف الحساب.

ومصادقات العملاء على كشف حسابهم وقرارات مجلس الادارة والدفاتر البيانية مثل دفتر البريد الوارد ودفتر الشيكات الواردة .

# مقبوضات من عملاء عن مبيعات آجلة

يسدد العملاء المبالغ المستحقة عليهم سواء نقدا او بشيكات يوردها العملاء بأنفسهم او يرسلونها بالبريد او يسلمونها الى مندوبى او وكلاء المنشأة ويحصل العميل على ايصال رسمى بالمبلغ المدفوع وتبقى صورة لهذا الايصال فى دفتر الايصالات . وتصبح صورة الايصال المستند الذى على اساسه يراجع المراجع المبلغ المتحصل ، وفى مراجعة المراجع لصورة الايصال يجب ان يلاحظ التواريخ على صورة الايصالات وهل هى مطابقة لتواريخ القيد بدفتر النقدية ، ويطابق المبالغ ويستفسر عن سبب كل تغيير قد يظهر على صورة الايصالات ويجب ان يحمل الايصال امضاء اكثر من موظف من بينهم الصراف.

وتتوقف مدى الاختبار التى يقوم بها المراجع على متانة نظام المراقبة الداخلية وعلى كمية العمليات ويوزع اختباره عن المدة بصورة غير منتظمة

ويتحقق المراجع فى حالة التسديد بشيكات من دفتر الشيكات الواردة بأن الشيك قد ورد وارسل للبنك للتحصيل ويتحقق من اضافته لحساب البنك الجارى من كشف الحساب.

واذا كان العميل قد ادى المستحق عليه لوكيل او مندوب المنشأة فانه يحصل على ايصال مؤقت على ان ترسل له المنشأة ايصالا رسميا عند تسلمها المتحصلات من الوكيل او عند ايداعه هذه المبالغ بالبنك وارساله الكشف التفصيلى باسماء العملاء وصور الايصالات المؤقتة . ويطلع المراجع على الكشف التفصيلى المرسل من الوكيل وعلى صور الايصالات المؤقتة والايصالات الرسمية ويطابق مبالغها مع القيود بدفتر النقدية مع مراعاة التواريخ ( تاريخ الايصال المؤقت ، تاريخ الكشف ، تاريخ الايصال النهائى وتاريخ القيد بدفتر النقدية ) التى يجب ان لاتكون متباينا تباينا كبيرا يدل على اهمال او عدم توريد المبالغ فى حينها .

وقد يكون كشف متحصلات الوكيل اساسا لاحتساب العمولة المستحقة له عن التحصيل ، وعلى المراجع ان يتأكد من العمليات الحسابيـــة الواردة فيه ٠

وقد تسمح المنشأة لعملائها الذين يسددون فى خلال فترة الائتمان خصما كنسبة مئوية من التسديد وينص على هذه الخصم عادة فى الفاتورة ويقيد المبلغ الصافى المتحصل فى خانة البنك او الصندوق اما الخصـــم المسموح به فيقيد فى خانة الخصم المسموح به امام المبلغ ، ويجب علـــى المراجع التأكد من الصحة الحسابية للخصم وانها من حق العميـــــل الحصول عليه وذلك بمراجعة صورة الايصالات مع الفواتير الخاصة بالبيع ٠

## مقبوضات المبيعات النقدية

يتوقف مدى اطمئنان المراجع بصحة المبيعات النقدية على نظام الضبط الداخلى المتبع بالنسبة لها ، وقد سبق ان بينا نوعا من المراقبة الداخلية الذى يطبق بالنسبة للمبيعات النقدية ٠ وعند مراجعة المراجع للمبيعـات النقدية يتحقق من :

١ ـ صورة قسائم البيع بالدفتر المسلسل الذى يحتفظ به البائع مع كشـــف تفريغ هذه القسائم

٢ ـ مراجعة مجموع كشف التفريغ مع مجموع كشف النقدية اليومى الذى يقيده الصراف ٠

٣ ـ مراجعة القسائم الاصلية التى احتفظ بها الصراف مع صورة قسائم البيـــع التى سلمت لقسم التسليم ٠

٤ ـ التأكد من ان مجموع كشف النقدية اليومى قد قيد بدفتر الصندوق العام حسب تواريخ البيع ٠ وقد تستخدم المنشأة الآت تسجيل النقدية وعلـــى المراجع فى هذه الحالة ان يختبر الاشرطة التى تسجل عليها المبالغ المستلمة داخل الآلة مع ما قيد بدفتر النقدية ومع صور قسائم البيع ٠

وفى المنشآت الصغيرة قد لا يكون هناك نظاما للمراقبة الداخلية للمبيعات النقدية ، ويصعب على المراجع فى هذه الاحوال التأكد من قيمة المبيعات النقدية . ويمكن تقدير المبيعات النقدية على وجه التقريب فى منشأة تبيع نقدا على اساس الموجود فى اول المدة من المخزون والمشترى منه خلال المدة ومصروفات الشراء والباقى فى نهاية المدة ونسبة مجمل الربح المنتظر تحقيقها على هذه المبيعات ( بضاعة اول المدة + المشتريات ومصاريفها + مجمل الربح ــ بضاعة آخر المدة = المبيعات ) .

وبمقارنة مجمل الربح مع المبيعات واستخراج نسبة مجمل الربح ومقارنتها مع نسبة الربح المعتادة عن هذا النوع من النشاط يمكن الحكم على مدى صحة رقم المبيعات النقدية .

واذا لم يتمكن المراجع من التأكد من المبيعات النقدية فمن المستحسن ان يخلى مسئوليته بالنسبة للمبيعات النقدية بعد ان يوجه نظر موكله الى عدم سلامة المبيعات .

## أرباح وفوائد الأوراق المالية .

وقد تمتلك المنشأة اوراقا مالية تستثمر فيها جانبا من اموالها السائلة وتدر هذه الاوراق المالية فائدة ثابتة مثل السندات او ربحا موزعا عن الاسهم وتدفع فائدة السندات فى مواعيد محددة ، اما ارباح الاسهم فتصرف بعد اعلان قرار الجمعية العموميه .

وللتحقق من الفائدة والارباح يجب الرجوع الى اصل السند او السهم للتأكد من ان الكوبون قد قدم فى سبيل صرف الفائدة او الربح ، وكذلك من سعر الفائدة بالنسبة للسندات اما بالنسبة للاسهم فيجب الاطلاع على قرار الجمعية العمومية بمقدار الربح الموزع عن السهم والتاريخ المحدد للتوزيع.

وفى العادة تطلب المنشأة من بنكها تحصيل الفائدة او الارباح المستحقة على الاوراق المالية ، وفى هذه الحالة يطلع المراجع على الاشعارات التى يرسلها البنك الى المنشأة وايضا على كشف البنك ، وتخصم من المبالغ المحصلة عمولة تحصيل البنك الفوائد والارباح • وتصرف الفائدة او الارباح بعد استقطاع ضريبة القيم المنقولة المستحقة على هذه المبالغ • ويتعين على المراجع ان يتحقق من ان صافى المبلغ بعد استقطاع الضريبة هو الذى جعل به دفتر النقدية مدينا ، كما يجعل دفتر النقدية دائنا بمقدار عمولة تحصيل البنك ، كما يتحقق المراجع من ان المبالغ التى حصلت عليها المنشأة من استثماراتها فى الاوراق المالية ، كل ما كان يجب ان يقبض وان المبالغ قبضت فى مواعيدها المحددة •

## فوائد دائنة

قد تقرض المنشأة الغير قرضا وتحصل على فائدة عن القرض حسب الاتفاق وفائدة القرض تعتبر ايراد للمنشأة ويجب على المراجع الاطلاع على عقد القرض او المراسلات الخاصة بالقرض للتحقق من قيمة القرض وسعر فائدته وميعاد تسديده ، ويطلع المراجع على صور الايصالات عن الفائدة المسددة ويلاحظ ان الفائدة بعد خصم ضريبة القيم المنقولة • اما فيما يختص بحسابات الايداع فان الفائدة فى العادة تضاف الى رصيد الايداع ويجب على المراجع التحقق من ان الفائدة قد اضيفت بدفتر الايداع وانها تدرج بانتظام فى الحساب•

## مقبوضات إيجار

قد تمتلك المنشأة اراض او مبان او شون تؤجرها للغير نظير تحصيل ايجار شهرى او لأى مدة اخرى • وللتأكد من صحة المبالغ المحصلة نظير الايجار يطلع المراجع على عقود الايجار للتحقق من المبالغ الواجب استلامها والمواعيد

التى يجب ان تؤدى فيها • وكذلك الاطلاع على الشروط الاخرى مثل دفع تأمين للايجار وتحمل استهلاك المياة • ويفحص المراجع صور الايصالات المعطاه للمستأجرين عن المبالغ التى قاموا بسدادها ويجب مراعاة انتظام السداد •

ويجب على المراجع التأكد من المدد التى بقيت فيها الاملاك والعقارات خالية والاستفسار عن الاسباب والتأكد من تواريخ خلوها وانتهائها •

## مقبوضات عمولة وسمسرة

قد تقوم المنشأة بأعمال تستحق عليها عمولة كنسبة مئوية لمجموع قيمة العملية وللتحقق من مبلغ العمولة يطلع المراجع على عقد الوكالة لمعرفة اساس احتساب العمولة والنسبة المئوية المحددة لها • ويطلع على صور الكشوف المرسلة من المنشأة بخصوص العمولة المستحقة والمراسلات المختلفة وعلى صور الايصالات المرسلة للموكل عن العمولة المسددة •

## مقبوضات ديون معدومة

قد تحصل المنشأة ديونا سبق اعتبارها معدومة وقد تحصل هذه الديون بالطرق العادية او بعد صدور حكم او عند تقسيم روكية التفليسة وفى كل هذه الاحوال يتأكد المراجع من سلامة المبالغ المحصلة باطلاعه على المراسلات الخاصة بتحصيل الدين وعلى صور الايصالات الخاصة بتسلم الدين • وفى كل الاحوال لايجب ان يجرى اعدام دين الا بعد التأكد التام من عدم تحصيله وفى حالة الشك يجب معاملته كدين مشكوك فى تحصيله •

## مقبوضات رأس المال

فيما يختص بالشركات المساهمة سنشير الى طريقة مراجعة رأس المال وزيادة رأس المال عند الكلام عن الشركات المساهمة •

أما فيما يختص بالمنشآت الفردية فيرجع لصاحب رأس المال للتأكد من عن صحة مبلغ رأس المال والزيادات التى طرأت عليه وقد يقدم اصولا عينية والتزامات كرأس مال للمنشأة وفى هذه الحالة يجب التحقق من العقود الخاصة بنقل ملكية هذه الاصول للمنشأة وقيم الاصول كما هى واردة فى العقد ثم التحقق من ان العقد نهائيا ومسجلا ٠

اما فيما يتعلق بشركات الاشخاص فيرجع الى عقد الشركة لتحديد نصيب رأس المال لكل شريك وكيفية تسديده واذا قدم شريك سدادا لرأسماله اصولا عينية فيجب التحقق من قيم هذه الاصول وموافقة الشركاء عليها ونقل ملكية هذه الاصول الى الشركة بعقد نهائى مسجل ٠ وفى حالة زيادة رأس المال يتحقق من ان عقد الشركة قد عدل وان هذا التعديل قد نشر٠

## مقبوضات عن مبيعات أصول

يطلع المراجع على قرار مجلس ادارة الشركة المساهمة بخصوص الموافقة على البيع ، ويفحص المراجع صور فواتير البيع والعقود والاتفاقيات وصور الايصالات المعطاه عن المبالغ المحصلة من البيع ٠ كما يطلع على اجراءات المناقصة الخاصة بالبيع اذا اجريت مناقصة لبيع هذه الاصول مثل حالة بيع آلات خردة ، والتأكد من ان البيع تم لمن تقدم بأعلى عطاء٠

## مبيعات أوراق ماليه

يطلع المراجع على فاتورة البيع الصادرة من السمسار وصورة ايصال تسلم المبلغ او اشعار البنك اذا اودعت قيمة هذه الاوراق المباعة بالبنك ٠ وقد قيد المبلغ الصافى بعد خصم العمولة بدفتر النقدية او يقيد المبلغ الاجمالى بدفتر النقدية وعمولة السمسار فى الجانب الدائن من نفس الدفتر٠ ويجب على المراجع ان يتأكد من ان بيع الاوراق المالية قد تم بناء على اعتماد مجلس الادارة ( فى حالة الشركات المساهمة ) او الشركاء أو صاحب المنشأة فى الاحوال الاخرى٠

## تعويضات من شركات التأمين

يطلع المراجع على بوليصة التأمين والمكاتبات التى تمت بين المنشأة وشركة التأمين بخصوص التعويض المستحق وعلى صورة ايصال استلام التعويض.

## مقبوضات أوراق قبض

قد تلجأ المنشأة لتحصيل ورقة القبض الى الآتى :

١ـ الاحتفاظ بالورقة لحين حلول ميعاد استحقاقها ثم تقديمها للمسحوب عليه عند حلول اجلها لقبض قيمتها .

٢ـ ارسال الورقة للبنك لتحصيلها عن طريقه.

٣ـ قطع الورقة لدى البنك للحصول على قيمتها الحالية.

فى الحالة الاولى عند استلام قيمة الورقة فى تاريخ استحقاقها تسلم الورقة الى المسحوب عليه الذى سدد قيمتها ، ولا يبقى لدى المنشأة مستندا عن عملية التسديد سوى دفتر يومية اوراق القبض الذى يظهر فيه تواريخ استحقاق اوراق القبض والتى يجب ان يتحقق منها المراجع ويرى ان اوراق القبض قد حصلت فى مواعيدها ، اما الاوراق التى لم تحصل فيتأكد من انه عمل عنها بروتستو عدم دفع او جددت.

وفى الحالة الثانية يقوم البنك بتحصيل قيمة الورقة واضافتها لحساب جارى المنشأة ويطلع المراجع على اشعار البنك بتحصيل القيمة وعلى المراسلات الخاصة بهذه الاوراق من حيث تحصيل قيمتها او رفض دفعها وعمل البروتستو وكذلك يفحص كشف البنك ويتأكد من ان المبلغ قد اضيف للحساب الجارى.

وفى الحالة الثالثة يقوم البنك باضافة صافى القيمة الى الحساب الجارى للمنشأة بعد استقطاع مصاريف القطع ، ويتحقق المراجع من هذه العملية بالرجوع الى كشف البنك وا شعاره بشأن المبلغ المقيد لحساب المنشأة وهو صافى القيمة . ويتحقق المراجع من القيد المحاسبى بأن حساب مصاريف قطع اوراق القبض قد جعل مدينا بقيمة مصاريف القطع.

# كشف البنك

يرسل البنك كل ستة اشهر او اقل من تلقاء نفسه او بناء على طلب المنشأة كشفا بالعمليات الخاصة بالمنشأة مع البنك من ايداعات ومسحوبات فكأن كشف الحساب صورة لما قيده البنك فى دفاتره لحساب المنشأة لديه مع بيان الرصيد والغرض من ارسال او طلب كشف البنك هو مراجعة ما ورد فيه مع ما قيد فى دفاتر المنشأة والتأكد من مطابقة رصيد كشف الحساب مع الرصيد الدفترى والتقصى عن اى سبب للاختلاف .

ويجب ان يراجع كشف البنك مع ما هو وارد بدفتر النقدية فيما يختص بالايداعات والمسحوبات ويراعى فى مراجعته للكشف مع دفتر النقدية الآتى :

١ — التأكد من مطابقة مفردات مبالغ الايداعات والمسحوبات فى كشف البنك مع مفردات دفتر النقدية وقد يحدث اختلاف بينهما نتيجة تقييد البنك لبعض المبالغ صافية بعد خصم العمولة والمصاريف وفى هذه الحالة يجب على المراجع ان يرجع الى الاشعارات الاصلية وقسائم الايداع لمعرفة المبالغ الاجمالية ومقدار المصاريف .

٢ — التأكد من تواريخ الايداعات الواردة بكشف البنك وتلك الواردة بدفتر النقدية وملاحظة عدم تفاوت تواريخ الايداعات . فبالنسبة للايداعات النقدية يكون تاريخ الايداع بدفتر النقدية متمشيا مع الوارد بكشف الحساب اما بالنسبة للشيكات والحوالات فان البنك لا يقيد قيمتها للمنشأة الا بعد تحصيلها وعلى كل حال فلن تكون الفترة طويلة . والغرض من التأكد من هذه التواريخ هو اكتشاف اى تلاعب فى ايداع المتحصلات التى قد يتأخر ايداعها فى البنك لغرض فى نفس المودع كابقاء المبالغ طرفه لاستعماله الخاص .

٣ — قد يلاحظ المراجع ان هناك مبالغ واردة فى كشف البنك ولكنها لم تقيد فى دفتر النقدية بالترتيب التاريخى الذى ظهرت به فى الكشف وقد يكون سبب ذلك ان البنك قيد هذه العمليات فى حساب المنشأة ولم يخطر بها المنشأة مثل المصاريف وعمولة البنك . وهذه العمليات يجب ان تقيد بدفتر النقدية عند اكتشافها .

٤ـ يراعى ان المقبوضات المقيدة بدفتر النقدية مطابقة لما هو وارد فى قسائم الايداع، اما المسحوبات فلا ترد بكشف البنك بنفس الترتيب الذى قيدت به فى دفاتر المنشأة لأن البنك لايقيدها الا عند سداد الشيكات المسحوبة ولسهولة المطابقة يسترشد بأرقام الشيكات والتى عادة مايظهرها البنك فى كشف الحساب، كما انه عادة ماتكون هناك عدة شيكات بنفس المبلغ ٠

## مذكرة التسوية

عند مطابقة كشف البنك مع قيود دفتر النقدية قد توجد مبالغ مودعة واردة بدفتر النقدية ولكن لم ترد فى كشف البنك وهذه المبالغ تمثل ايداعات بالبنك، ولكن لم يحصلها البنك بعد لحساب المنشأة ولذلك لم ترد فى كشف الحساب ٠ وهذه المبالغ تكون عن فترة قصيرة قبل تاريخ نهاية كشف البنك، كما ان هناك شيكات حررتها المنشأة وقيدت بدفتر النقدية ولكن لم يتقدم اصحابها فى طلب قيمتها بعد وقيم هذه الشيكات تظهر بدفتر النقدية ولكن لا تظهر بكشف الحساب ٠

وتعمل المنشأة مذكرة تسوية لمطابقة رصيد كشف الحساب مع رصيد دفتر النقدية ٠

| | جنيه |
|---|---|
| رصيد كشف البنك ( دائن حسب كشف البنك ) ٣١/ ١٢/ ١ـ١٩ | ٨٧٦٥ |
| يضاف اليه ايداعات لم تظهر بكشف البنك | ٨٩٠ |
| | ٩٦٥٥ |
| يطرح شيكات حررت ولم تظهر بكشف البنك | ٤٣٢ |
| الرصيد حسب دفتر النقدية فى ٣١/ ١٢/ ١ـ١٩ | ٩٢٢٣ |

| | جنيــــه |
|---|---|
| . أو قد يطابق رصيد كشف الحساب كالآتى : | |
| رصيد دفتر النقدية فى ٣١/ ١٢/ ١-١٩ ( مدين ) | ٩٢٢٣ |
| يضاف شيكات حررت ولم تظهر بكشف البنك | ٤٣٢ |
| | ٩٦٥٥ |
| يطرح : ايداعات لم تظهر بكشف البنك | ٨٩٠ |
| الرصيد حسب كشف البنك فى ٣١/ ١٢/ ١ـ١٩ | ٨٧٦٥ |

وفى حالة السحب على المكشوف

| | |
|---|---|
| رصيد كشف البنك ( مدين حسب كشف البنك )فى ٣١/ ١٢/ ١ ـ | ٥٩٣ |
| يطرح ـ شيكات ارسلت للتحصيل | ٢٨٠ |
| | ٣١٣ |
| يضاف ـ شيكات حررت ولم تظهر بكشف البنك | ٢١٧ |
| الرصيد حسب دفتر النقدية | ٥٣٠ |

وعند انتهاء مراجعة المراجع لدفتر النقدية مع كشف حساب البنك ، وحتى يتحقق من مطابقة رصيد خانتى البنك بدفتر النقدية مع رصيد كشف الحساب يقوم بتحضير مذكرة التسوية او فحص مذكرة التسوية التى اعدتها المنشأة . ولزيادة التأكد يتم المراجع المبالغ المعلقة بمذكرة التسوية فى كشف الحساب التالى للتأكد من اضافة الشيكات التى ارسلت للتحصيل وتقديم الشيكات المسحوبة على البنك للدفع ، وتحرى السبب فى حالة استمرار بعض الشيكات بدون تقديم الى البنك مدة طويلة .

ويجب ان يتأكد المراجع من ان الشيكات التى صدرت فى نهاية المدة قد سلمت لاصحابها لانه قد تحرر شيكات وتقيد قيمتها بدفتر النقدية . وانما تترك بدون توقيع ولاترسل الى المستفيد الا فى المدة التالية وذلك لتحسين مركز السيولة بالميزانية ويجب على المراجع ان يتأكد من ان جميع الشيكات قد ارسلت لاصحابها والغاء القيود الخاصة بالشيكات التى لم ترسل بعد لاصحابها .

اما عن الايداعات لدى البنك فى نهاية المدة والتى تظهر فى كشف البنك فيجب على المراجع علاوة على الاطلاع على كشف الحساب عن المدة التالية التأكد من ايداعها لدى البنك من مقتضى قسائم الايداع والموجود صورها لدى المنشأة .

وتظهر مذكرة التسوية تفصيلات عن الايداعات التى قيدت بدفتر النقدية ولم ترد بكشف البنك من حيث تواريخ تقييدها فى دفتر النقدية وتاريخ قسيمة الايداع وارقام وتواريخ الشيكات والجهات الواردة منها . كذلك بالنسبة للشيكات التى حررت ولم ترد بكشف الحساب لعدم تقديمها الى البنك حتى تاريخ انتهاء السنة المالية فيظهر تفصيلات هذه الشيكات من حيث مبالغها وارقامها واسم المستفيد وتواريخ السحب .

وعلاوة على مراجعة كشف حساب البنك يطلب المراجع مصادقة من البنك ترسل مباشرة اليه برصيد حسابات المنشأة لدى البنك فى التاريخ الذى يهمه . ورصيد البنك الذى يظهر فى الميزانية هو الرصيد الدفترى وليس الرصيد بموجب كشف البنك لأن الميزانية تمثل ارصدة دفترية مطابقة لدفاتر المنشأة . وقد تفضل بعض المنشآت اظهار رصيد حساب البنك مع اجراء تسويات بالنسبة للنقدية المودعة والتى لم تقيد لحسابها بالبنك على اعتبار انها نقدية بالطريق وشيكات تحت التحصيل ، اما الشيكات المحررة ولم تقدم بعد فتسوى مع ارصدة الدائنين .

## العمليات الحسابية

مراجعة العمليات الحسابية مهم من وجهة نظر المراجع ليتأكد من صحة جمع المبالغ الواردة بدفتر النقدية ، حتى يتلافى اى خطأ متعمد في الجمع . ويتحقق المراجع من جمع المجاميع الرأسية او الافقية لدفتر النقدية ولخاناته المختلفة ، كما يراجع صحة العمليات الحسابية الخاصة بالخصم بنوعيه والعمولات . وقد يجرى المراجع اختبارات لهذه العمليات الحسابية اذا تحقق من صحة العمليات الحسابية التى تجريها المنشأة ومراجعة هذه العمليات بواسطة المراجع الداخلى او بواسطة الآلات الحاسبية ويستحسن ان يكون اختيار العمليات الحسابية من مجاميع وتضريبات وخلافه لنفس المدد التى فحصت مستنديا وروجعت الترحيلات الخاصة بها .

## مراجعة الترحيلات بدفتر الأستاذ

ترحل القيود التى قيدت بدفتر النقدية الى :

١ـ دفاتر استاذ العملاء .

٢ـ دفاتر استاذ الموردين .

٣ـ دفاتر الاستاذ العام .

٤ـ اليومية العامة .

وتكون الترحيلات الى دفاتر استاذ الموردين والعملاء تفصيلية فترحل مفردات المبالغ المستلمة من العملاء لحسابات العملاء والمبالغ المدفوعة الى الموردين لحساباتهم . اما الترحيل الى دفاتر الاستاذ العام فيكون اجمالا أى مجموع الخانات وذلك عن طريق قيود مركزية بدفتر اليومية العامة .

ومهمة المراجع ان يتأكد من صحة هذه الترحيلات الى دفاتر الاستاذ المختلفة وقد يقوم بمراجعة الترحيلات جميعها عن السنة او يقوم باختبارات اذا تأكد من قوة نظام الضبط الداخلى معتمدا فى هذه الحالة على الحسابات الاجمالية والموازين المستقلة لدفاتر الاستاذ المتوازنة . ومراجعة

الترحيلات تساعد المراجع فى تتبع الحسابات الموجودة بدفاتر الاستاذ فيه رقم اسماء وطبيعة هذه الحسابات التى يرحل اليها المبالغ المختلفة ٠

وقد تفرد فى دفتر النقدية خانة خاصة بالمتنوعات وهى المبالغ التى تمثل ايرادات مختلفة ليس من طبيعتها التكرار فيقتصد بالنسبة لها فى افراد خانات خاصة وكذلك بالنسبة للمصروفات ٠ وفى هذه الحالة يجب ان يدقق المراجع فى هذه المبالغ ومراجعتها وتحليلها حتى يمكن ترحيل هذه المبالغ الى حساباتها الصحيحة والتفرقة بين المصروفات الايرادية والرأسمالية ٠

# الفصل الثانى

## المراجعة المستندية للعمليات التجارية

يقصد بالعمليات التجارية ماتقوم به المنشأة من نشاط فى مجالى الشراء والبيع ، ويتوقف هذا النشاط على نوع المنشأة سواء أكانت منشأة تجارية أو صناعية أو منشأة خدمات . وعمليات الشراء والبيع تكون جانبا كبيرا من نشاط المنشأة ويتوقف ربحها أو خسارتها على مدى معاملاتها وكبر هذه المعاملات او صغرها ومعدل دوران رأس المال فى العملية التجارية . وسواء أكانت المنشأة صناعية او تجارية فان الجانب من المجموعة الدفترية الخاصة بتقييد وتحليل عمليات الشراء والبيع واحد . والدفاتر التى تتأثر بالعمليات التجارية فى النظام المحاسبى هى :

أ ـ دفاتر يومية المبيعات والمشتريات ودفاتر يومية مردوداتهما .

ب ـ دفاتر الاستاذ الشخصية (أستاذ العملاء والموردين) .

حـ ـ دفتر الاستاذ العام .

وبجانب هذه الدفاتر الرئيسية تساعدها دفاتر أخرى فى تكملة الحسابات الشخصية وهى :

١ ـ دفاتر يومية اوراق القبض واوراق الدفع .

٢ ـ دفتر النقدية .

٣ ـ دفتر اليومية العامة .

ومراجعة العمليات التجارية من المهام الرئيسية التى يقوم بها المراجع معتمدا فى ذلك على :

١ ـ المستندات الاصلية كالعقود والفواتير والمصادقات والايصالات وغيرها وقد تكون هذه المستندات خارجية او داخلية حسب الاحوال .

٢ـ وجود نظام للمراقبة الداخلية .

٣ـ صحة العمليات الحسابية ودقتها سواء باستعمال الآلات المحاسبية أو بالطرق اليدوية .

٤ـ وجود وسائل محاسبية تكشف الاخطاء كدفاتر الاستاذ المتوازنة وحسابات المراقبة الاجمالية .

# نطاق مراجعة العمليات التجارية

يتوقف المدى الذى يصل اليه المراجع فى مراجعته وهل يقوم بمراجعة شاملة لكافة العمليات التجارية او يجرى اختبارات لهذه العمليات على وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية ومراجعة العمليات التجارية ويستلزم من المراجع مايلى :

١ـ فحص المستندات المؤيدة للعمليات التجارية كالفواتير والمراسلات والعقود واوامر الشراء خلال المدة .

٢ـ اختبار الترحيلات من الدفاتر الاولية الى حسابات الاستاذ الشخصية .

٣ـ مراجعة الكشوف بالارصدة المستخرجة من دفاتر استاذ العملاء والموردين عن الارصدة الفردية لكل حساب مع مطابقة الرصيد الاجمالى لهذه الكشوف مع رصيد حسابات المراقبة الاجمالية .

٤ـ مطابقة الارصدة مع المصادقات الواردة من العملاء والموردين .

٥ـ فحص الارصدة المدينة للعملاء من حيث امكانية التسديد .

٦ـ تتبع الارصدة المدينة والدائنة فى المدة الجديدة للتأكد من صحة وجود هذه الارصدة .

٧ـ مراجعة اوراق القبض واوراق الدفع .

٨ـ اختبار العمليات الحسابية فى المستندات والدفاتر .

# المراجعة المستندية للمشتريات

تعتبر فاتورة الشراء المستند الرئيسى لمراجعة المشتريات ، وعلى هذا يجب التحقق من الفاتورة من جميع اوجهها كمستند لعملية التقييد ، فيجب ان يتحقق من ان الفاتورة رسمية اى محررة على مطبوعات المورد مبينا بها جميع تفاصيل البضاعة وان تاريخ الفاتورة داخل فى خلال المدة المالية وان تكون معنونة باسم المنشأة • ويتحقق المراجع بطريقة الاختبار من اعتماد الشراء سواء من مجلس الادارة او من ادارة المشتريات او من موظف مسئول ، وايضا يختبر المراجع فواتير المشتريات مع اوامر وعقود الشراء والاطلاع على ملفات المناقصات وان يتحقق من دفتر البضاعة الواردة للتأكد من الورود الفعلى للبضاعة التى قيدت بدفتر يومية المشتريات • وهذا الاختبار الاخير ذو اهمية خصوصا فى الايام الاخيرة من السنة المالية القديمة والفواتير التى قيدت فى الايام الاولى من السنة الجديدة - اذ قد تستلم المنشأة بضاعة فى نهاية السنة وتقيد بدفتر اليومية للبضاعة الواردة وتجرد من ضمن بضاعة آخر المدة بينما لاتقيد فاتورة الشراء نظرا لعدم استلامها او تعمد عدم تقييدها بالرغم من استلامها ولذلك تقيد فى اوائل السنة التالية للتأثير على الربح والمركز المالى للمنشأة •

وقد ترد فواتير بضاعة مشتراه قبل استلام البضاعة لوجودها بالجمرك بمخازن الاستيداع فى تاريخ نهاية السنة المالية ، وهذه البضاعة يجب اعتبارها بضاعة بالطريق لان عدم ادراجها من ضمن بضاعة آخر المدة فيه تأثير على ربح المنشأة ونتيجة اعمالها -

وقد يصادف المراجع اثناء مراجعته مشتريات لاتؤيدها فواتير نظرا لعدم وجودها او وجود صور لها وهنا يجب ان ينبه الادارة لهذا النقص وان يعزز مراجعته بالرجوع الى امر التوريد والى دفتر البضاعة الواردة والى كشف الحساب المرسل من المورد للتحقق من القيد المثبت بدفتر يومية المشتريات•

وعند فحص فواتير الشراء يتأكد المراجع من ان اجراءات المراجعة الداخلية قد تمت من حيث الاسعار والكميات والعمليات الحسابية ومطابقة الفواتير على اوامر الشراء ومحاضر الاستلام . ويتأكد من ان البضاعة المشتراه تدخل فى نطاق اعمال الشركة .

وعلى المراجع ان يراعى استنزال الخصم التجارى من قيمة الفاتورة واثباتها بصافى المبلغ وقد تظهر الفاتورة قيمة البضاعة مستنزلا منها خصم تعجيل الدفع وينبغى فى هذه الحالة تقييد قيمة البضاعة بالكامل ولايثبت الخصم الا عند التسديد .

## مراجعة الترحيلات والعمليات الحسابية

١ ـ يختبر المراجع الترحيلات من دفتر يومية المشتريات الى الحسابات الشخصية بدفاتر استاذ الموردين ويتوقف مدى الاختبار على كمية العمليات ومدى اطمئنان المراجع لسلامة المراقبة الداخلية وفى جميع الاحوال ينبغى ان تراجع الترحيلات الخاصة بالمدد التى فحصت فواتير مشترياتها والقيود الخاصة بها فى دفتر يومية المشتريات .

٢ ـ اختبار المجاميع الرأسية والافقية بدفتر يومية المشتريات للمدد التى روجعت فواتيرها وترحيلاتها .

٣ ـ اختبار نقل المجاميع من صفحة الى صفحة وتحت خاناتها .

٤ ـ اختبار العمليات الحسابية لبعض فواتير المشتريات ( عمليات الضرب والجمع والخصم ) .

## مراجعة المشتريات بالتقسيط

يطلع المراجع عند مراجعته لهذا النوع من الشراء على عقد الشراء بالتقسيط او عقد الشراء التأجيرى ويلاحظ فى العقد توافر العناصر الرئيسية فى أى عقد وكذلك الثمن النقدى للسلعة المشتراه والفاتورة المحتسبة وعدد الاقساط التى ستسدد ، وعلى المراجع ان يتأكد من التقييد الدفترى من حيث التفرقة بين

المصروف الايرادى والمصروف الرأسمالى . فاذا كان المشترى اصلا فيجب ان يوجه الى حساب الاصل بقيمة الشراء الصافيةوان يجعل حساب الفائدة المستحقة مدينا بقيمة الفائدة الكلية وحساب البائع دائنا بالثمن الاجمالى .

ويراعى عند تسديد الاقساط مراجعتها مع الايصال الرسمى باستلام الاقساط وجعل حساب البائع مدينا بقيمة القسط . وفى نهاية السنة المالية يجب مراعاة استهلاك الاصل على اساس قيمته النقدية وتحميل حساب الارباح والخسائر بجانب من الفائدة تتناسب مع الاقساط المسددة خلال السنة المالية . اما فى حالة الشراء الايجارى فيمكن تخصيص حساب للشراء الايجارى يجعل مدينا بقيمة الاصل المشترى بالثمن النقدى ودائنا بالاقساط المسددة خلال السنة ودائنا بقيمة الاقساط المتبقية مقدرة على اساس ثمن الشراء ويمثل رصيد حساب الشراء الايجارى قيمة الفائدة التى تحمل لحساب الارباح والخسائر.

ويجب على المراجع ان يطلع على الاعتماد الخاص بالشراء الايجارى والايصالات الرسمية عن التسديدات.

## مراجعة المشتريات المستقبلة

قد تتعاقد المنشأة على شراء بضاعة او اصول على ان يتم التوريد مستقبلا ويحدد ثمن الشراء بطريقة نهائية الا ان البائع قد يضع شروطا فى العقد بمقتضاها اذا زادت الاسعار اكثر من نسبة معينة بين تاريخ التعاقد وتاريخ التوريد فان له الحق فى رفع الثمن .

ولمراجعة هذه العمليات يطلع المراجع على العقود الاصلية ويراعى الشروط التى تتضمنها ويطلع على فواتير المشتريات للجانب الذى نفذ من العملية . ومن ناحية التقييد المحاسبى فمن المستحسن ان لايتم التقييد عند التعاقد بل عند التنفيذ على ان يظهر الجزء غير المنفذ من العقد كحساب نظامى فى الميزانية العمومية او فى صورة ملحوظة عن مسئولية عرضية مراعيا ارتفاع الثمن اذا كان هناك احتمال لارتفاع الاسعار.

# مردودات المشتريات

قد يكون هناك حركة كبيرة لمردودات المشتريات نتيجة للاسباب المتعددة لرد البضاعة ، ويراعى ان يكون نظام المراقبة الداخلية بالنسبة لمردودات المشتريات قويا حتى لايترك فرصة للتلاعب .

١ — لاترد البضاعة الا اذا فحصت فحصا دقيقا وتبين السبب فى ردها وبعد مراجعة العقود الخاصة بها حتى لاترد البضاعة وتتكلف المنشأة مصاريف نقلها ثم اعادة نقلها فى حالة رفض المورد استلامها . وعلى هذا يجب اخطار المورد بسبب الرد وان يقبل رد هذه البضاعة . واذا حدث التلف نتيجة لنقل البضاعة وكان هناك تأمينا عليها من جانب المورد فيجب اخطاره حتى يتخذ الخطوات اللازمة لمطالبة شركة التأمين بالتعويض.

٢ — عند موافقة المورد على رد البضاعة اليه تحرر المنشأة اشعارا مدينا تبين فيه كمية وقيمة البضاعة المرتدة واسباب الرد ويحرر الاشعار من اصل يرسل الى المورد وصورة للمخزن لكى يثبت امين المخزن من مقتضاها خروج البضاعة وصورة الى ادارة الحسابات لكى يجعل المورد مدينا بقيمة البضاعة المردودة وحساب مردودات المشتريات دائنا .

٣ — يجب مراقبة حركة المردودات الخارجية فى نهاية السنة المالية وذلك بالتأكد من خروجها الفعلى بالرجوع الى دفتر البضاعة الخارجية لان البضاعة المردودة قد تقيد فى الدفاتر المالية بالرغم من انها لم ترسل بعد فى نهاية المدة الى المورد وبذلك تدرج قيمتها فى بضاعة آخر المدة سهوا او عمدا يؤدى الى اظهار ارباح صورية نتيجة لتضخيم رقم المخزون السلعى .

وفى حالة تعدد عمليات البضاعة المردودة يستخدم دفتر يومية مساعد للبضاعة الخارجة ( مردودات المشتريات ) ترحل مفرداته الى حسابات الموردين ومجموعة يقيد فى اليومية العامة ويرحل الى حساب مردودات المشتريات بدفتر الاستاذ العام وحساب اجمالى الموردين .

واذا لم تكن المردودات كثيرة فتقيد مباشرة في اليومية العامة او في جانب خاص من دفتر يومية المشتريات ولتمييزها عن المشتريات تقيد بالمداد الاحمر .

## المراجعة المستندية للمردودات .

يرسل المورد عند استلامه للبضاعة المردودة اشعارا دائنا عن تسلمه البضاعة وقبوله خصم الثمن . وعند ورود هذا الاشعار يرفق مع صورة الاشعار الذى حررته المنشأة بعد مطابقته واذا اتضح اى خلاف فى القيمة نتيجة لاستنزال المورد لمبلغ اقل وموافقة المنشأة على ذلك فيجرى قيد تعديل اذا كان قد سبق ان قيد الخصم من واقع اشعار الخصم المدين الذى ارسلته المنشأة الى المورد .

وتراجع فواتير الخصم المرسلة من الموردين مع دفتر يومية المشتريات وفواتير الخصم واذونات رد البضاعة الخارجة للتأكد من خروج البضاعة . ويراجع صحة تحليل المردودات الخارجة تحت بنودها المختلفة بدفتر يومية المشتريات . وقد يختبر المراجع هذه العمليات عن عدة شهور فقط اذا تأكد من سلامة نظام المراقبة الداخلية . الا انه فى جميع الاحوال يجب مراجعة مردودات المشتريات الخاصة بالشهر الاخير من السنة المالية للتأكد من ان البضاعة التى ردت وقيدت قد خرجت فعلا من المخازن . وقد يحدث تلاعب فى التقييد الدفترى للمشتريات لتضخيم الربح فى سنة من السنوات وذلك بسرد كميات من البضاعة فى نهاية السنة ردا صوريا واعادة تقييدها فى بدء السنة التالية مع ادراج قيمة البضاعة المردودة فى بضاعة آخر المدة .

## مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية

١ ـ يختبر المراجع الترحيل من دفتر يومية مردودات المشتريات الى حساب الموردين للمدد التى فحصت فواتير الخصم منها .

٢ ـ مراجعة تقييد مجاميع دفتر يومية مردودات المشتريات بدفتر اليومية العامة عن الفترة بأكملها .

٣ ـ اختبار المجاميع الرأسية والافقية لدفتر يومية مردودات المشتريات للفترة التى تم فحص فواتيرها .

٤ ـ التأكد من صحة نقل المجاميع من صفحة الى اخرى .

٥ ـ اختبار العمليات الحسابية باشعارات الخصم من ناحية الجمع والضرب وخلافه .

## مراجعة المبيعات الآجلة

سبق ان تكلمنا على المبيعات النقدية وتخصص هنا الكلام على المبيعات الآجلة ، فى المنشآت الكبيرة يكون من ضمن ادارتها ادارة خاصة بالمبيعات تنفذ سياسة المنشأة الخاصة بالبيع وتعمل على ترويج المبيعات ومراقبة تنفيذ عمليات البيع ، وعلى المراجع ان يفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ وتحديد الاسعار والموافقة على الخصم والمسموحات ومدة الائتمان كما يجب عليه دراسة نظام المراقبة الداخلية للمبيعات ومدى تنفيذ هذا النظام ، ويراعى فى هذا النظام المبادئ الآتية :

١ ـ اذا كان البيع بناء على طلبات او عقود فيخصص دفتر او دفاتر للطلبات والعقود تسجل فيه . بمجرد ورودها وعند تنفيذها يؤشر امامها بمايفيد ذلك ، مع تخصيص ملفات لصور العقود المبرمة مع العملاء .

٢ ـ فى حالة البيع الآجل العادى وبعد الاتفاق عليه يحرر امر صرف البضاعة ويرسل الى امين المخازن لاعداد البضاعة للصرف ويعد امين المخازن اذن صرف من اصل يرسل مع البضاعة الى العميل والصور للتقييد فى دفاتر المخازن وحسابات التكاليف .

وبناء على امر الصرف تعمل فاتورة المبيعات التى ترسل اصلها الى العميل وترسل صورة منها الى ادارة الحسابات للتقييد الدفترى وصورة لمراقبة البوابة كأذن لاخراج البضاعة . وفى تحضير فاتورة البيع يجب التأكد من الاسعار

والكميات وتطابق مع اذن الصرف البضاعة ·

٣ـ تحمل فواتير المبيعات ارقاما مسلسلة وفى حالة تلف فاتورة تلغـــى وتحتفظ بها مع الاصل ضمن ملف صور فواتير البيع · ويحرر فواتير البيـــع شخص ليس له علاقة بالمخازن او صرف البضاعة ·

٤ـ يجب ان تكون هناك رقابة خاصة على المبيعات الرأسمالية اى مبيعات الاصول التى تستغنى عنها المنشأة ، اذ لابد من اعتماد شخص مسئـــول عن هذه المبيعات او مجلس الادارة فى حالة الشركات المساهمة ·

## دفتر يومية المبيعـــات

يصمم دفتر يومية المبيعات من حيث تقسيم خاناته حسب ظروف المنشأة من ناحية انواع المبيعات التى تتعامل فيها · وقد تستعمل المنشأة دفتر مبيعات غير مجزأ او مجزأ ( تحليلى ) تخصص فيه خانة لكل نوع من انـــواع البضاعة التى تتعامل فيها المنشأة · اما مبيعات الاصول الثابتة فعـــى العادة تقيد بدفتر اليومية العامة اذا كانت بالاجل او دفتر النقدية اذا كانت نقدا ، الا ان بعض المنشآت قد تسجلها بدفتر المبيعات فى خانة خاصة بها وفى هذه الحالة يجب ان لاتختلط مع المبيعات الاخرى ·

ويقيد بدفتر المبيعات من واقع صور الفواتير وترحل المفردات الـــى حسابات العملاء اما مجموع مبيعات كل فترة فترحل عن طريق قيد اجمالـــى بدفتر اليومية الى حساب المبيعات بدفتر الاستاذ العام وحساب اجمالـــى العملاء ، وتقيد الفواتير حسب تسلسلها الرقمى والتاريخى وتحفظ صـــور الفواتير فى ملف خاص للرجوع اليها كما يجب ان يظهر بدفتر يومية المبيعات الايضاحات الكافية عن البضاعة المباعة وبيانات عن العميل وشروط البيع·

# المراجعة المستندية للمبيعات

وعند فحص المبيعات يطلع المراجع على المستندات التالية :

١ ــ صور فواتير البيع .

٢ ــ العقد او طلب البضاعة .

٣ ــ اعتماد البيع والاسعار والشروط .

وتراجع صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات لمدة او مدد يحددها المراجع طبقا لمدى اطمئنانه على نظام المراقبة الداخلية ويعزز المراجع فحصه بالاطلاع على الادلة الاضافية من عقود او طلبات البضاعة . ويتحقق المراجع من ان انواع المبيعات المختلفة قد سجلت تحت خاناتها الخاصة بدفتر يومية المبيعات . وفي فحصه لصور الفواتير يتحقق من الاسعار بالفاتورة ومطابقتها لما هو محدد من اسعار البيع من جانب المنشأة وفي حالة وجود خصم تجاري على الفاتورة يجب ان يكون هذا الخصم معتمدا سواء كسياسة خاصة بالنسبة لعميل او عملاء معينين .

وفي حالة مراجعة مبيعات الاصول الثابتة يجب ان يطلع المراجع على صورة فاتورة البيع وعلى الاعتماد الخاص بالبيع ويطلع على العقد والمراسلات الخاصة بعملية البيع .

ويجب فحص الشهر الاخير من السنة بالنسبة للمبيعات التي تمت ، وتتبع خروج البضاعة المباعة بدفتر البضاعة الخارجة وحسابات المخازن للتأكد من تصديرها وعدم ادراجها ضمن بضاعة آخر المدة .

# مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية

يختبر المراجع مايلي :

١ ــ الترحيلات من دفتر يومية المبيعات الى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ العملاء لنفس المدد التي روجعت مستنديا . مع مراعاة صحة ترحيل المبالغ

وانها مرحلة الى حسابات العملاء الصحيحة ٠

٢ـ مبيعات الاصول الثابتة وصحة ترحيلها الى الحسابات الخاصة بها مع مراعاة الربح او الخسارة الناشئ عن بيع هذه الاصول وطريقة مراجعته ٠

٣ـ العمليات الحسابية من جمع وتضريبات واردة فى صور فواتير البيع٠

٤ـ الجمع الرأسى والافقى لدفتر يومية المبيعات وصحة نقل الارقام من صفحة الى اخرى ٠

# مراجعة بضاعة الامانة

بضاعة الامانة هى البضاعة التى يرسلها الاصيل الى الوكيل لبيعها لحسابه نظير عمولة سواء عادية او ضامنة او شاملة ٠ وتعتبر البضاعة التى فى عهدة الوكيل بصفة امانة لديه الى ان يتم بيعها او يردها الى الاصيل ٠ وتختلف معالجة بضاعة الامانة فى دفاتر الاصيل عنها فى دفاتر الوكيل وسنعالج كل وضع على حدة ٠

## فى دفاتر الاصيل

اذا تعددت عمليات بضاعة الامانة لدى التاجر وتعدد ارسالها الى وكلاء فيستحسن تخصيص دفتر يومية بضاعة امانة وعند ارسال البضاعة الى الوكيل تقيد جميع بيانات الفاتورة الصورية فيما عدا الثمن الذى يقيد على اساس التكلفة فى الدفتر وترحل مجاميع البضاعة المرسلة الى الوكلاء الى الجانب الدائن من حساب البضاعة المرسلة للامانة اما المفردات فترحل الى حسابات بضاعة الامانة المرسلة للوكيل كل على حدة فى جانبه المدين ٠

اما المصروفات التى يصرفها الاصيل فى خانة خاصة فى الجانب الدائن من دفتر النقدية وترحل الى حسابات الامانة لدى الوكلاء ٠

ولا تجرى اية قيود فى دفاتر الاصيل حتى يرسل الوكيل كشف البيع الذى يظهر ماتم تنفيذه من مبيعات والمصروفات التى صرفت والعمولة المستقطعة والتسهيلات المختلفة ٠ ويقيد ماورد فى كشف المبيع بدفاتر الاصيل مراعيا

نوع العمولة فاذا كانت عادية تقيد المبيعات الآجلة بجعل حسابات عملاء بضاعة الامانة لدى الوكيل مدينا اما المبيعات النقدية فتقيد على حساب الوكيل وكذلك التحصيلات من المبيعات الآجلة • ويعتبر حساب البضاعة الامانة لدى الوكيل حسابا يعطى نتيجة عملية بضاعة الامانة مع الوكيل المعين • واذا تبقى فى نهاية السنة المالية للاصيل بضاعة طرف الوكيل قدرت هذه البضاعة بثمن التكلفة مضافا اليها نصيبها من المصاريف الشاملة لارسال البضاعة وحفظها وتظهر كرصيد

## مراجعة مردودات المبيعات

قد ترد البضاعة الباعة الى المنشأة لسبب من الاسباب ويجب ان يكون هناك نظام لرد المبيعات سواء من حيث الرقابة الداخلية او من حيث التقييد المحاسبى ، لان رد البضاعة قد يكون وسيلة للتلاعب • وبتعدد عمليات رد البضاعة المباعة يمكن تخصيص دفتر يومية مردودات مبيعات يقيد فيه من واقع صور الاشعارات الدائنة التى ترسلها المنشأة للعميل ، وفى حالات اخرى يحلل دفتر مردودات المبيعات تبعا للتحليلات للظاهرة بدفتر يومية المبيعات •

## المراجعة المستندية

عند فحص مردودات المبيعات يقوم المراجع بالآتى :

١ ـ اختبار صور الاشعارات الدائنة مع دفتر يومية مردودات المبيعات خلال مدد مختلفة •

٢ ـ اختبار صور الاشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المردودة ( او الداخلة ) ومع بطاقات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلا •

ويجب اجراء هذا الاختبار عن الشهر الاخير من السنة المالية واوائل المدة

الجديدة لتلافى او اكتشاف التلاعب فى المبيعات عن طريق تسجيل مبيعات صورية فى نهاية السنة المالية وعمل قيود مردودات مبيعات بها فى بداية السنة التالية . ويقصد بذلك تضخيم رقم المبيعات فى المدة القديمة ورفع رقم الربح .

اما السبب فى اختبار المردودات فى نهاية المدة المالية فهو التأكد من ان البضاعة المردودة قد وردت فعلا الى المخازن وقيدت قيمتها ضمن الجرد فى نهاية السنة المالية فعدم ادراج قيمتها من ضمن بضاعة آخر المدة فيه اخفاء لجانب من الربح .

٣ـ اشعارات الاضافة يجب ان تكون معتمدة من مسئول فى المنشأة .

٤ـ قد تعوض المنشأة العميل عن قيمة البضاعة التالفة المرتدة ومصاريف اعادتها الى المخزن ، ويجب فى هذه الحالة ان يتأكد المراجع من العقود والمراسلات والمستندات لاثبات صحة هذه العملية .

## مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية .

يقوم المراجع للتحقق من الصحة الحسابية بالاختبارات الآتية :

١ـ اختبار المجاميع الرأسية والافقية فى دفتر مردودات المبيعات او فى دفتر يومية المبيعات اذا كانت المردودات تقيد فى جانب مخصص من هذا الدفتر .

٢ـ اختبار صحة نقل المجاميع من صفحة الى صفحة .

٣ـ اختبار بعض العمليات الحسابية الواردة بفواتير الاضافة .

٤ـ اختبار الترحيل الى الحسابات الشخصية بدفتر استاذ العملاء .

٥ـ اختبار ترحيل القيود الاجمالية الى دفتر اليومية العامة والحساب الاجمالى للعملاء .

# الفصل الثالث

## المراجعة المستندية للعمليات الأخرى

يعتبر دفتر اليومية العامة من وجهة نظر قانون التجارة دفترا اساسيا لتقييد العمليات يوما بيوم ، الا ان تطور العمليات وكثرتها حتمت وجود اكثر من دفتر اولى واحد ، فكان نظام دفاتر اليومية المساعدة وحتى تتمشى مع نص المادة ١١ من قانون التجارة تحتم تقييد اجماليات للعمليات عن طريق قيود مركزية بدفتر اليومية العامة . وبصدور القانون ٣٨٨ لسنة ١٩٥٣ أجاز اخضاع اليوميات المساعدة للاحكام الخاصة باليومية العامة من حيث امكان تنمير صفحات هذه اليوميات وتوثيقها وباتباع هذا الاجراء بالنسبة لليوميات المساعدة امكن عدم اجراء قيود مركزية للمجاميع الواردة بدفاتر اليومية المختلفة . وعلى هذا يشمل دفتر اليومية العامة قيودا اخرى بخلاف القيود المركزية للآتى :

١ـ العمليات التى ليس لها مكان فى دفاتر اليومية المساعدة مثل شراء اصول بالاجل وبيع اصول بالاجل ، الديون المعدومة ، القيود الجردية .

٢ـ القيود الافتتاحية وقيود الاقفال .

٣ـ قيود التسويات او قيود التعديل .

وكثير من المنشآت تكتفى بتسجيل دفتر اليومية العامة ، اعتمادا على أن الدفاتر المساعدة من الممكن استعمالها بالوسائل الحديثة كالآلات المحاسبية او على شكل اوراق سائبة . وفى هذه الحالة يتحتم اجراء قيود مركزية بمجاميع هذه الدفاتر كل فترة ترحيل بدفتر اليومية العامة .

وتقيد القيود بدفتر اليومية العامة من واقع مستند يومية تبين تفاصيل القيد ويرفق المستندات المؤيدة له ثم ترتيب المستندات بطريقة مسلسلة حسب تسلسل تقييدها بدفتر اليومية العامة لامكان الرجوع اليها بسهولة . ويحرر مستند اليومية

القسم الذى يخصه العملية ويعتمد المستند من رئيس القسم ومن رئيس الحسابات اما القيود الجردية والاستهلاكات والاحتياطيات والتسويات فيعتمدها رئيس الحسابات . وهناك قيود يومية يجب ان تكون مؤيدة بقرار من مجلس الادارة او من الجمعية العمومية . ويتولى التقييد فى دفتر اليومية موظف من ادارة الحسابات بناء على مستند اليومية الذى يظهر فيه أطراف القيد ، ويتولى الترحيل شخص آخر الى دفاتر الاستاذ بناء على مستند اليومية .

تعتبر الدفاتر المساعدة مستندا لترحيل المجاميع المركزية لدفتر اليومية العادية وقد يعمل مستند يومية عن هذه المجاميع لتسجيل اطراف القيد ومبلغه حتى يكون لكل قيد بدفتر اليومية العامة مستند يومية خاص به ، ويسهل هذا الوضع حفظ مستندات اليومية العامة بحيث يكون لها مستنداتها الخاصة .

ويفحص المراجع جميع مستندات القيود التى ليس لها دفاتر مساعدة المستندات المؤيدة لها ، وقد يفحص جميع هذه العمليات عن الفترة بأكملها او اذا كانت كثيرة ومتعددة واطمئن الى نظام المراقبة الداخلية فيختبر بعضها عن اى مدة يراها كافية بشرط ان تتضمن الشهر الاخير من السنة المالية والقيود الجردية ، كما يفحص جميع العمليات المهمة خلال العام .

اما القيود التى اجريت من واقع مجاميع الدفاتر المساعدة فيختبر قيودها بدفتر اليومية من واقع الدفاتر المساعدة ، واذا كانت غير متعددة او قليلة فيحسن مراجعتها بالكامل .

اما القيود الخاصة بالديون المعدومة والتسويات فيجب ان تكون معتمدة سواء من مجلس الادارة او من شخص مسئول ويراعى المراجع عند مراجعته لهذه القيود وجود الاعتماد اللازم وتأييد هذه القيود بالادلة اللازمة حتى لا يكون هناك مجال للتلاعب وتغطيته باجراء قيود صورية .

اما القيود الخاصة بتأسيس الشركة وشراء منشأة قائمة يجب ان نفحص مستنديا

بالاطلاع على القيود التأسيسية وعلى عقود الشراء وفي حالة ادراج قيمة الشهرة فيجب التحقق من الطريقة التى احتسبت على اساسها الشهرة .

## مراجعة الترحيلات والعمليات الحسابية

١ ـ يختبر المراجع الترحيلات من دفتر اليومية العام الى دفاتر الاستاذ المختلفة .

٢ ـ يختبر المجاميع العامة والمجاميع الفرعية للقيود الموجودة بدفاتر اليومية العامة .

## مراجعة يومية اوراق القبض

اذا تعددت الاوراق التجارية المستلمة نظير تسديد دين فى منشأة فمن المستحسن تخصيص دفتر يومية اوراق القبض . ويدخل تحت نطاق الاوراق التجارية السندات الاذنية والكمبيالات والشيكات لأجل ( المقدمة التاريخ ) .

ويجب ان يكون هناك نظام سليم وقوى للاوراق التجارية المستلمة لانها لاتقل اهمية عن النقود ويرمى نظام المراقبة الداخلية الى تحقيق مايلى :

١ ـ احكام استلام الاوراق التجارية وحفظها .

٢ ـ احكام امر التصرف فى الورقة سواء بالاحتفاظ بها او بارسالها للبنك للتحصيل او قطعها او تظهيرها لتسديد دين .

٣ ـ تتبع الورقة من وقت الاستلام حتى تاريخ الاستحقاق سواء عن طريق دفتر يومية اوراق القبض او باستعمال دفتر بيانى لاوراق القبض يعهد به الى موظف مختص لتتبع اوراق القبض حتى تحصيلها .

وتقيد الورقة فى دفتر اولى هو يومية اوراق القبض وترحل الى دفتر استاذ العملاء من حيث المفردات ومجموعا الى حساب اوراق القبض بدفتر الاستاذ العام ويتم التقييد فى دفتر يومية اوراق القبض من واقع الورقة فى مكان امين فى عهدة موظف مختص او فى ادارة الخزينة .

وفى حالة رفض دفع قيمة الورقة فيجب الاشارة الى ذلك فى دفتر يومية اوراق القبض وتجرى القيود الخاصة بالرفض فى دفتر اليومية العامة . ويتعين على الموظف المختص بتتبع اوراق القبض ان يراعى مواعيد استحقاق الاوراق حتى يطالب بها فى مواعيدها ولا تضيع حقوق المنشأة ومن المستحسن اذا لم يكن لدى المنشأة عدد كاف من الموظفين ان ترسل اوراق القبض المستلمة الى البنك ليقوم بتحصيلها عن طريقه . ويقوم البنك بتحصيل قيمة الورقة ويقيد صافى قيمتها بعد خصم مصاريف التحصيل فى حساب المنشأة لديه . اما فى حالة الرفض فيتخذ البنك الاجراءات القانونية اللازمة ويخطر المنشأة بالرفض ويجرى قيد الرفض باليومية العامة .

## المراجعة المستندية

يقوم المراجع بمراجعة اوراق القبض مستنديا كالآتى :

١ ـ مراجعة اوراق القبض التى لم يحن ميعاد استحقاقها مع الاوراق نفسها اذا كانت تحتفظ بها المنشأة فى محفظة الاوراق التجارية ، اما اذا كانت لدى البنك للتحصيل فيطلب من البنك موافاته بكشف عن الاوراق التجارية التى لديه لحساب المنشأة والتى لم تستحق بعد . ويعتبر هذا الكشف شهادة من البنك بالاوراق التى يحتفظها لحساب المنشأة ويراجع المراجع هذا الكشف مع دفتر يومية اوراق القبض للاوراق التى لم يتم تحصيلها كما يفحص المراجع قسائم الايداع لهذه الاوراق للتحقق من ارسال الاوراق لتحصيلها بواسطة البنك .

اما أوراق القبض التى لدى البنك للتحصيل والتى لم تحصل قيمتها حتى تاريخ الميزانية ، فيجب تتبع تحصيلها فى المدة الجديدة فى كشوف البنك .

٢ـ الاوراق التى تم تحصيل قيمتها فى اثناء السنة فيتحقق المراجع من تحصيل القيمة بمراجعة دفتر النقدية فى الخانة المخصصة لاوراق القبض مع كشف الحساب ومع صورة الايصال المحتفظ به فى المنشأة .

٣ـ الاوراق المرفوضة يجب الرجوع بشأنها الى المراسلات والاجراءات التى اتخذت للمحافظة على حقوق المنشأة والتأكد من جدية المطابقة القانونية .

## مراجعة الترحيلات والعمليات الحسابية

١ـ اختبار مجاميع دفتر يومية اوراق القبض .

٢ـ اختبار ترحيل مفردات يومية اوراق القبض الى حسابات العملاء بدفتر استاذ العملاء .

٣ـ اختبار ترحيل مجاميع دفتر يومية اوراق القبض الى دفتر الاستاذ العام .

٤ـ التأكد من صحة البيانات الواردة بدفتر يومية اوراق القبض .

٥ـ اختبار العمليات الحسابية الخاصة بالفوائد والعمولة .

## مراجعة يومية أوراق القبض

اذا اشترت المنشأة بضاعة بالاجل وحررت بقيمتها ورقة تجارية قبلتها المنشأة فتعتبر ورقة دفع من وجهة نظرها . فالمنشأة هى المسحوب عليها الورقة وهى التى ستسددها عند حلول ميعاد استحقاقها . ويحرر المستفيد الكمبيالة ويرسلها للمنشأة لقبولها ، اما فى حالة السند الاذنى فهى التى تحررها لصالح المستفيد . واذا تعددت عمليات قبول اوراق تجارية ، فمن المستحسن تخصيص دفتر يومية لاوراق الدفع ليظهر البيانات الكافية عن الورقة وتاريخ وميعاد استحقاقها حيث ان الورقة فى هذه الحالة تكون فى يد المستفيد . وبتقييد ورقة الدفع فى دفتر يومية اوراق الدفع اثبات للورقة وقيمتها وترحل المبالغ الى الجانب المدين من حسابات الموردين . اما المجاميع فترحل عن طريق قيد اجمالى بدفتر اليومية العامة الى الجانب الدائن .

اوراق الدفع بدفتر الاستاذ العام.

ويتبع فى قبول الورقة الآتى :

١ ـ التحقق من صحة الاتفاق مع المورد والشروط الواردة بالورقة من حيث الاستحقاق ومكان الدفع.

٢ ـ تراجع الورقة قبل ان يوقعها الشخص المسئول عن التوقيع نيابة عن المنشأة.

٣ ـ بعد توقيع الورقة تقيد بدفتر يومية اوراق الدفع وای دفاتر بيانية لاوراق الدفع.

٤ ـ ترسل الورقة الى المستفيد عن طريق ادارة السكرتارية او تسلم باليد.

ويجب ان يتولى احد الموظفين تتبع تواريخ استحقاق اوراق الدفع حتى تدفع فى مواعيدها لكى لاتتخذ الاجراءات القانونية ضد المنشأة.

## المراجعة المستندية

١ ـ الاوراق التى لم تستحق بعد حتى تاريخ المراجعة ، يرجع للتأكد منها الى المكاتبات او المستندات مثل كشف الحساب او المصادقات المرسلة من الموردين.

٢ ـ الاوراق التى تستحق قيمتها فيمكن الاطلاع على الورقة الملغاة وعلى كشوف واشعارات البنك بالتسديد. ويتعقب تسديدها بدفتر النقدية.

٣ ـ قد تتفق المنشأة مع المستفيد على تعديل الورقة ، ويقيد قيد الالغاء كالمراسلات والورقة الملغاة وكذلك تحتسب الفائدة للتأكد من صحتها الحسابية اما الورقة الجديدة فتثبت فى دفتر يومية اوراق الدفع.

## مراجعة الترحيلات

١ ـ يختبر المراجع الترحيلات من دفتر يومية اوراق الدفع الى الحسابات الخاصة بالموردين بدفتر استاذ الموريدين.

٢ ـ يختبر المراجع جمع دفتر يومية اوراق الدفع ونقل المجاميع من صفحة الى اخرى وتقييد القيد الاجمالى بدفتر اليومية العامة وترحيله الى الاستاذ العام.

# الباب الرابع

## المراجعة لغرض التحقق

## قائمة نتيجة الأعمال

اصبحت قائمة نتيجة الاعمال اكثر اهمية من الوجهة العملية لاهميتها للمستثمرين والدائنين ٠ فبعد ان كان الاهتمام مركزا على قائمة المركز المالى بصفتها معبرة عن مصادر الاموال واستخداماتها ، فان الاهتمام اتجه الى الفائض على اساس انه يعبر عن قدرة المنشأة الحقيقية فى انتاج الارباح ٠ ولغرض ان تظهر قائمة نتيجة الاعمال الربح او الخسارة بصورة صحيحة يجب ان يراعى فى اعدادها مايلى :

أولا : الافصاح عن جميع الحقائق وفى هذا المجال يجب التمييز بين ايرادات ومصروفات المشروع طبقا لاوجه نشاطه المختلفة وان تبوب كل منها فى ابواب اذا اختلفت طبيعتها ونتائجها ٠

ثانيا : فى تبويب المصروفات يجب ذكر الانواع الهامة منها فى بنود مستقلة فمثلا تظهر تكلفة المبيعات ، الاهلاك ، الفوائد على رأس المال المقترض الضرائب وذلك كل على حدة ٠

ثالثا : فصل الايرادات والمصروفات العادية عن تلك التى لاتمثل النشاط العادى للمشروع ٠

رابعا : ان تظهر الايرادات بقيمتها الاجمالية قبل طرح اى تكاليف تمثل الحصول عليها ٠

خامسا : ان تظهر المردودات والمسموحات فى بنود مستقلة اذا كانت مبالغها كبيرة نسبيا ٠

سادسا : الشرح الكافى لكل بند يمثل ايرادا او مصروفا عن السنوات السابقة اى لايتعلق بالفترة المالية موضع الفحص ٠

## التحقق من الإيرادات

ان اهداف المراجع من التحقق من الايرادات هى الآتى :

١ ـ التأكد من صحة المبالغ المثبتة فى قائمة الاعمال :

وتحقق المراجع من المبالغ المثبتة كايردات فى قائمة نتيجة الاعمال يتم اساسا من طريق المراجعة المستندية من بدء نشوء العملية حتى ترحيل مبلغها النهائى الى الحساب المختص فى دفتر الاستاذ العام . ولن يقتصر هذا التحقق على المراجعة المستندية بل ايضا تحققه من ان الرقابة الداخلية سليمة وان اجراءاتها مطبقة . ولقد سبق ان تناولنا جوانب الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات سواء الآجلة او النقدية وهى التى تكون الجانب الاكبر من ايراد اى مشروع تجارى او صناعى او زراعى . اما فيما يتعلق بالايرادات الاخرى فان الرقابة الداخلية ومداها يتوقف على حجم العمليات المتعلقة بها فان كانت العمليات الخاصة بالايرادات الاخرى كثيرة ومتكررة فان الامر يتطلب وضع رقابة داخلية من تقسيم للعمل وتحديد للمسئوليات وتوزيعها فيما يتعلق بتحصيل قيمتها والمحاسبة عنها . وقد تعرضنا لذلك فى حالات وجود عقارات مؤجرة للغير او عمولات .. الخ او فى حالة ما اذا كانت العمليات قليلة نسبيا فيكفى فى هذه الحالة مراعاة التمييز بين وظائف انشاء المستند الخاص بالايراد ، والتحصيل الفعلى له والمحاسبة عن هذا الايراد . ويتحقق ذلك باخطار ادارة الحسابات بالايراد الذى ينشأ فور استحقاقه ليتسنى اثباته وتتبع تحصيله .

٢ـ التأكد من ان كل الايرادات المثبتة قد تحققت فعلا وفقا للاسس المحاسبية السليمة .

كقاعدة عامة فان الايراد يتحقق عندما يتم التبادل ، فالاصل المباع يتحول الى اصل آخر يمكن تحديده وقياسه موضوعيا . ويعتبر هذا واضحا فى حالة البيع النقدى او الآجل . وللتأكد من ان كل الايرادات المثبتة والخاصة بالبيع قد تحققت فعلا يلزم الامر التحقق من بنود المركز المالى فى صورة النقدية والمدينون فتحقيق المراجع من هذين البندين يطمئن على تحقق

الايراد من البيع • الا ان هناك ايرادات لاتتحقق وقت التبادل وفى هذه الحالة يجب ان يكون المراجع يقظا لاكتشاف اى ايراد لايعتبر قد تحقق فعلا • وعلى سبيل المثال : المبيعات برسم البيع او الرد ، والبضاعة المرسلة كأمانة ، وتذاكر السفر المباعة والتى لم يستخدمها العملاء بعد ( فى حالة شركات الطيران ) وتحويل البضاعة بين الاقسام وبين الفروع اذا كان التحويل يتم باضافة ارباح داخلية للتكلفة •

٣ـ التأكد من سلامة تبويب الايرادات وثباتها من سنة الى اخرى:

عند قيام مراجع الحسابات بالمراجعة المستندية فانه يتأكد من التوجيه المحاسبى للعمليات ويشمل التوجيه المحاسبى سلامة تبويب عناصر الايرادات طبقا لخريطة الحسابات الموضوعية بالمشروع، ولما كانت المراجعة المستندية تجرى اختبارية ، فلكى يتأكد مراقب الحسابات من سلامة التبويب من عام الى آخر فانه يستخدم وسيلة " المراجعة بالمقارنة auditing by comparison " فعناصر الايرادات تحلل الى عناصرها وتقارن بنظائرها فى السنة او السنوات الماضية • كما يتم تحليل المبيعات تحليلا شهريا حسب الاقسام او انواع المنتجات •واذا اتضح ان هناك اختلافات كبيرة ظهرت من المقارنة ، فعليه ان يستفسر من المسئولين •ويوسع نطاق اختباراته ليتأكد من صحة الايضاحات المقدمة له تبريرا لهذه الاختلافات•

اما الايرادات الاخرى بخلاف المبيعات ، فيلزم الامر فحص القيود الهامة والتى تمثل قيما كبيرة فحصا انتقاديا حيث ان المبالغ قد تكون غير عادية او نشأت من مصادر غير عادية •

٤ـ التأكد من ان كل الايرادات الواجب اثباتها قد اثبتت فعلا:

يقوم المراجع باستعراض النسب المئوية للربح الاجمالى ومقارنتها بالاعوام السابقة للتحقق من اى تغيير فى هذه النسب قد يبعث على الشك • كما يتتبع

دخول وخروج الوحدات من المخازن ليتحقق من ان الوحدات ... قد بيعت بالاسعار المحددة او لازالت باقية بالمخازن بدون بيع • كما ان طبيعة نشاط المشروع يوصى بمصادر الايراد المختلف الذى لابد ان ينعكس فى ارقام الايرادات مثل بيع الخردة او المنتجات المشتقة او ايراد ناتج من بيع وجبات للعاملين او ايراد عقارات مؤجرة ، او ان طبيعة المشروع تقتضى حصوله على اعانات من الهيئات الحكومية او تبرعات من الافراد • وهذه النواحى تأتى بطريق الملاحظة والاستفسار وتتبع النشاط ويجب ان يقوم المراجع بالتحرى عنها حتى تنعكس ايراداتها الصحيحة بالسجلات والقوائم المالية •

٥ـ فصل الايرادات الناتجة من النشاط العادى عن تلك الناتجة من النشاط غير التجارى او غير المتكرر.

ويتطلب الامر من المراجع مراعاة تبويب الايرادات بحيث تظهر الايرادات الناتجة عن عمليات غير متصلة بالنشاط العادى للمشروع كايرادات الاستثمارات والخصم المكتسب ••الخ عن تلك الناشئة من النشاط العادى • كما يراعى فى تبويب قائمة النتيجة ان الايراد العرضى او الاستثنائى يظهر بعد تحديد نتيجة المشروع عن العمليات الجارية •

## التحقق من المصروفات

يقصد بالمصروفات كل مايتعلق بتكلفة المبيعات ، المشتريات ، الأجور ، مصاريف البيع والمصاريف الادارية • ومن اجل الفحص والتحقق من التكلفة والمصروفات فان اهم اداة فى هذا السبيل هو وجود ميزانيات تقديرية • فوجود برنامج للميزانيات التقديرية بصفة مناسبة معناه ان رؤساء الادارات والمشرفين والملاحظين والذين يعتمدوا الصرف ، قد اعدوا تقارير عن المصروفات عن سنة مقدما وان هذه المصروفات قدرت على اساس حجم

معين من الانتاج والتشغيل ومايتبع ذلك من مراقبة المصروفات وتحديـــــد الانحرافات .

ومن وجهة نظر المراجع فان وجود ميزانيات تقديرية والمراقبة عن طريقهـــا تعطى قوة لحسابات المصروفات ، كما ان احتمالات عدم دقة تبويب المصروفات او السهو فى تسجيل عمليات او التلاعب تصل الى حدها الادنى واهـــدا ف التحقق من المصروفات يمكن تلخيصها فيمايلى :

أولا : التأكد من صحة قيمة المصروفات الواردة فى قائمة نتيجة الاعمال : ويتم ذلك اثناء المراجعة المستندية سواء فيما يتعلق بالمشتريات او المدفوعات عن طريق دفتر النقدية . فبفحص المستندات المؤيدة لهذه العمليـــــات وسلامة اعتمادها من المسئولين يتأكد المراجع من المصروفات وكذلك من صحة توجيهها ويتأكد من الصحة الحسابية فى دفاتر اليومية والدفاتر التحليليـــة ومن صحة الترحيل . كما ان الميزانيات التقديرية تتيح للمراجع امكانية التأكد من سلامة صرف المصروف طبقا للاعتمادات المحددة سلفا وأى انحرافات بيـــن المصروف الفعلى والمحدد سلفا .

ثانيا : ان المصروفات تتمشى مع الايرادات التى انتجتها عن المدة تحـــت الفحص .

ويعنى هذا انه طبقا لمبدأ الاستمرار فيجب عدم الخلط بين عمليات سنتيـن متتاليتين وان تاريخ نهاية السنة المالية هو المحدد بقيمة المصروفات التى تحمل للسنة المالية مقابل الايراد الذى حصل عليه خلال هذه السنة . فمثـــــلا المبيعات كايراد يجب ان تكون مبيعات السنة الحالية وان اى بضاعة لم تبع بعد او بيعت ولم تدرج خلال السنة يجب ان يقابلها تكلفة المبيعات المتمشية معها عن السنة المالية . كما ان المصروفات المقدمة والمستحقة قد احتسبت بطريقـة سليمة وهذا مايتعرض له المراجع عند التحقق من قائمة المركز المالى .

**ثالثا : التأكد من سلامة تبويب المصروفات وثبات التبويب من سنة الى اخرى:**

ويتأكد المراجع من ذلك بجانب المراجعة المستندية باستخدام المقارنة والانتقاد والتمعن لبعض الحسابات المعرضة للخطأ فى التبويب ٠ فالمقارنات تجرى بين بنود المصروفات للعام الحالى او الاعوام السابقة من حيث المبلغ الكلى لكل بند ٠ وتحليل التكلفة حسب كل وحدة واستخدام النسب المئوية فى التحليل ٠ وفحص اى انحرافات كبيرة لمعرفة اسبابها والاقتناع بها او توسيع الاختبار لاكتشاف اخطاء التبويب وغيرها ، وقد تجرى المقارنات شهرا بشهر فى حالة البنود المنتظمة كتكلفة المبيعات واجور العمال وغيرها ٠ كما ان الميزانيات التقديرية تمكن المراجع من اجراء المقارنات بين المقدر والفعلى ٠

كما ان الانتقاد والتمعن يطبق فى فحص الحسابات غير العادية وغير المتكررة مثل مصروفات التأسيس وكذلك هناك مصروفات لها علاقة بالاصول مثل مصروفات الصيانة للاصول تحتاج الى فحص انتقادى بسبب اتصالها بتقديم الاصول وخشية الخلط بين المصروف الرأسمالى والايرادى ٠

رابعا : التأكد من ان كل النفقات والاعباء قد اخذت فى الحسبان :

على المراجع ان يتحقق من ان كل الاعباء قد اخذت فى الحسبان عند تحديد الربح ، وقد تتصل هذه بالتمعن من قائمة المركز المالى لان اهميتها ترجع الى تحديد الربح ٠ فمثلا اذا كانت المنشأة قد وقعت عقودا مستقبلة للشراء فى وقت هبوط الاسعار ، او ارتفاع للاسعار فان احتمال الخسارة فى هذه الاحوال يتطلب عمل المخصصات الملازمة ٠

خامسا : فصل المصروفات العادية والمتكررة عن المصروفات غير المتكررة والتى لاتتعلق بالنشاط العادى :

ويلجأ المراجع الى المقارنات لاكتشاف اى مصروفات غير عادية او غير متكررة تكون قد ادرجت ضمن بنود المصروفات العادية ٠ مثل مصروفات سنوات

سابقة وادرجت فى العام الحالى ، او المصروفات الايرادية المؤجلة .

# حساب الأرباح والخسائر

أوجب القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ طبقا لقانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ اظهار حساب الارباح والخسائر بصورة تعطى بيانات لقارئ هذا الحساب تساعده فى تكوين فكرة عن مقدرة الشركة على الكسب وعلى اوجه ايراداتها المختلفة التى قد تأتى بطريق آخر غير طريق المتاجرة .

ويظهر حساب الارباح والخسائر المنشور مجمل الربح والمقصود بمجمل الربح الظاهر فى هذا الحساب هو الفرق بين المبيعات وتكلفة المبيعات قبل الاخذ فى الحسبان البنود الواجب اظهارها فى الجانب المدين من هذا الحساب مثل المصاريف الادارية وفوائد السندات واستهلاكات الاصول الثابتة والمخصصات بانواعها .

ويظهر الحساب فى الجانب الدائن ايرادات الاوراق المالية اى الارباح او الفائدة عن الاسهم والسندات التى تمتلكها الشركة مع التفرقة بين الاسهم التى تمتلك لغرض السيطرة والاسهم التى تمتلكها لغرض الاستثمار وفى الجانب الدائن ايضا اى ايرادات متنوعة حصلت عليها الشركة اثناء السنة .

وفى الجانب المدين من حساب الارباح والخسائر تظهر :

المصروفات الاداريـــة

وتشمل جميع مصروفات الشركة عدا المصروفات التى ترحل طبقا لمبادئ المحاسبة المعترف بها الى حساب التشغيل او حساب المتاجرة .

فائدة السنـــدات

وتشمل فائدة السندات عن السنة كما تمثل المبلغ الاجمالى قبل خصم ضريبة القيم المنقولة ، وقد تظهر فائدة السندات فى بند مستقل عن فائدة القـــروض

الطويلة الاجل الاخرى او قد تجمع الفائدتين فى بند واحد ٠

المخصصـــات

ويمكن اظهار رقم مخصصات الاستهلاكات كرقم واحد فى حساب الارباح والخسائر المنشور على أن يرفق بيان او كشف بانواع الاستهلاكات التى احتجزت ٠

٤ـ تظهر جميع المخصصات الاخرى التى تتخذها الشركة فى الحسبان لمقابلة التزام او خسارة معروفة مثل الديون المشكوك فيها ، تعويضات العمال ومخصص الضرائب ٠ وفى المرحلة الثانية من حساب الارباح والخسائر يجب اظهـــار :

١ـ الايرادات والمصروفات اذا كانت كبيرة القيمة وكانت خاصة بسنوات سابقة ٠

٢ـ مخصصات اضافية او استهلاكات اضافية يرى استقطاعها علاوة على المخصص الذى يحتسب على اساس القيمة الدفترية للاصل الثابت ، على الا تتخذ هذه المخصصات صورة الاحتياطيات ٠

٣ـ يظهر فى الجانب الدائن من حساب الارباح والخسائر المبالغ المحولـــة من المخصصات او الاحتياطيات لاظهار أى لجوء الى المخصصات او الاحتياطيات فى سبيل توزيع الارباح ٠

واذا حصل اى تغير فى النظام المحاسبى اثناء العام يجب ان يشار الى ذلك بملاحظة فى حساب الارباح والخسائر وفيما عدا حساب الارباح والخسائر الاول للشركة يبين فى خانة خاصة مايقابل كل رقم بحساب الارباح والخسائر للسنـــة الحالية فى حساب ارباح وخسائر السنة السابقة ٠

## حساب توزيع الأرباح

بعد تحديد نتيجة اعمال الشركة يتقدم مجلس الادارة باقتراح توزيع الربح ـ طبقا لقانون الشركات والقانون النظامى للشركة ـ للجمعية العمومية التى قد توافق على اقتراح مجلس الادارة او تعدله ٠

واقتراح توزيع الربح المقدم من مجلس الادارة اقتراحا لاينفذ الا بموافقة الجمعية العمومية ، ويظهر اقتراح مجلس الادارة بتوزيع الربح فى حساب التوزيع المنشور .

وقد مر توزيع الربح طبقا لقانون الشركات بتعديلات مختلفة منذ صدور قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ! . وطبقا لقانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المادة ٤١ قبل تعديلها .

١ـ يستنزل من الربح ٥٪ على الاقل لتكوين احتياطى الى ان يبلغ هذا الاحتياطى النصف من رأس المال ومن الممكن حجز نسبة اكبر اذا كان القانون النظامى للشركة يسمح بذلك .

٢ـ يقتطع المبلغ اللازم لتوزيع حصة اولى من الارباح قدرها ٥٪ على الاقل للمساهمين عن المدفوع من قيمة اسهمهم .

٣ـ يخصص بعد ماتقدم نسبة لاتزيد عن ١٠٪ من الارباح لحصص التأسيس.

٤ـ يخصص ١٠٪ على الاكثر من الباقى لمكافأة مجلس الادارة .

ويوزع الباقى من الارباح بعد ذلك على المساهمين كحصة اضافية او يرحل الى السنة المقبلة .

التعديل بالقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩

بعد تجنيب الاحتياطى القانونى واذا سمحت الشركة بتوزيع لا يقل عن ٥٪ من رأس مال المساهمين المدفوع يجنب ٥٪ من صافى الربح لتكوين احتياطى لشراء سندات حكومية .

التعديل بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١

بعد تجنيب الاحتياطيات ومنها الاحتياطى القانونى واحتياطى شراء السندات الحكومية يوزع الباقى من الربح بحيث يخص المساهمين ٧٥٪ من الارباح ، ويخص

الموظفين والعمال ٢٥٪ توزع على الوجه الآتـــــى :

أ ـ ١٠٪ على الموظفين والعمال عند توزيع الارباح على المساهمين ·

ب ـ ٥٪ تخصص لخدمات اجتماعية والاسكان طبقا لما يقرره مجلس ادارة الشركة بالاتفاق مع نقابة عمال الشركة ·

جـ ـ ١٠٪ تخصص لخدمات اجتماعية مركزية للموظفين والعمال وتحدد كيفيـــة التصرف في هذه المبالغ واداء الخدمات والجهة الادارية التى تتولاها او تشرف عليها بقرار من رئيس الجمهورية ·

وقد فسر مجلس الدولة القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١ بشأن توزيع الارباح والذى لم يظهر وضع مكافأة اعضاء مجلس الادارة كالآتى :

ان المشروع قصد من قانون توزيع الارباح الى هدفين :

١ ـ تحقيق العدالة فى توزيع الارباح بين عنصرى الانتاج ، وهما العمـــــل ورأس المال ·

٢ ـ تنمية الحافز الشخصى لدى العمال الذين يقومون بعملية الانتاج ، بحيث يتأثرون من الارباح والخسائر التى تصيب المؤسسة ·

ولم يقصد المشروع من هذا القانون الى حرمان اعضاء مجلس الادارة مـــن مكافآتهم او الى شل اختصاص الجمعية العمومية للشركة المساهمة فى تقرير توزيـــع الارباح ، ذلك انه يتعين التفرقة بين واقعتين منفصلتين : اولاهما خاصـــة بتحقيق الربح ، وثانيهما خاصة بتوزيع الربح ·فالواقعة الاولى تنشأ نتيجة لزيادة الايرادات على المصروفات ، وتنشأ الثانية بصدور قرار من الجهة التى تملـــك اصداره يقضى بتوزيع الربح او توزيع جزء منه وهى الجمعية العمومية للمساهمين ·

وبالتالى فان الربح الذى يشترك فيه المساهمون والعمال هو الربح الـــذى تقرر الجمعية العمومية للشركة توزيعه ، وعلى ذلك يكون توزيع الارباح فى ضوء قرار رئيس الوزراء رقم ٤١ لسنة ١٩٦٩ الصادر فى يناير سنة ١٩٦٩ بشأن قواعـــد توزيع الارباح الصافية فى شركات القطاع العام ·

١ ـ تجنيب ٥٪ من الارباح الصافية القابلة للتوزيع بشركات القطاع العـــام وتخصص لشراء سندات حكومية او تودع بالبنك المركزى فى حساب خاص.

٢ ـ تجنب النسب التالية من الارباح الصافية القابلة للتوزيع.

٥٪ احتياطى قانونى .

٥٪ احتياطى ارتفاع اسعار اصول ثابتة .

٣ ـ بعد تجنيب النسب السابقة تجنب نسبة ١٠٪ من الارباح الصافية القابلـة للتوزيع لتكوين احتياطى تدعيم اذا نقصت الاصول المتداولة فى الشركة عـــن خصومها قصيرة الأجل .

٤ ـ بعد تجنيب النسب السابقة يتم التصرف فى رصيد الارباح على الوجـــه التالى :

١ ـ ٥٪ من رأس المال المدفوع كتوزيع اولى على المساهمين والعاملين .

٢ ـ ١٠٪ من باقى الارباح تخصص نظير مصروفات الادارة والاشراف وتؤول الـى المؤسسة العامة .

٣ ـ باقى الارباح كتوزيع اضافى للمساهمين والعاملين فى الشركة .

وكان قرار رئيس الجمهورية رقم ٨٨٨ لسنة ١٩٦٧ قد حدد نسبة وقواعـد توزيع واستخدام نصيب العاملين بشركات القطاع العام فى الارباح على الوجـه التالى :

١ ـ يحدد نصيب العاملين بشركات القطاع العام بما يعادل ٢٥٪ من الارباح الصافية التى يتقرر توزيعها على المساهمين بعد تجنيب الاحتياطيات والنسـب المخصصة لشراء السندات الحكومية .

٢ ـ يخصص نصيب العاملين فى الارباح للاغراض التالية :

أ ـ ٥٪ للخدمات الاجتماعية وخدمات الاسكان .

ب ـ ١٠٪ للخدمات الاجتماعية المركزية للعاملين .

حـ ـ ١٠٪ لاغراض التوزيع النقدى على العاملين .

على ان توزع حصيلة ٥ ٪ المخصصة للخدمات وخدمات الاسكان وحصيلة ١٠ ٪ للخدمات الاجتماعية المركزية في حساب خاص بالبنك المركزى المصرى ويكون التصرف فيها طبقا لما يقرره رئيس الوزراء ٠

اما ١٠ ٪ للتوزيع النقدى فتوزع طبقا للقواعد التى يقررها رئيس الوزراء سنويا لاغراض التوزيع النقدى على العاملين ٠ فاذا اسفر التوزيع عن وجود فائض لدى هذه الشركات اودع فى صندوق خاص للشركات التابعة لكل مؤسسة عامة بالبنك المركزى المصرى ٠

ويجوز بقرار من رئيس الوزراء تخصيص جزء من حساب هذا الصندوق لتوزيعه على العاملين فى بعض الشركات التى تحقق اربا ا او حققت ارباحا قليلة لاسباب خارجة على ارادتها ٠

قوائم النتيجة فى النظام الموحد

يتطلب النظام المحاسبى الموحد من الوحدات الاقتصادية اعداد قوائم ختامية للنتيجة وفقا لما تضمنه النظام من اسس وقواعد ومصطلحات وتعاريف محاسبية مطابقا لمعدلات الاهلاك الواردة بالنظام ٠ كما يتطلب عند اعداد الحسابات والقوائم الختامية اجراء كافة التسويات المحاسبية تحمل السنة المالية بما يخصها من كافة النفقات والايرادات طبقا لقواعد الاستحقاق بحيث تظهر حسابات النتيجة الفائض او العجز على الوجه الصحيح ٠ وانواع الحسابات والقوائم التى تطلبها النظام فيما يتعلق بايجاد الفائض او العجز هى :

١ـ حسابات العمليات الجارية ٠
٢ـ حسابات الانتاج والمتاجرة ٠
٣ـ حساب الارباح والخسائر ٠

# الفصل الأول

## التحقق من الأصول الثابتة

لكى يكمل المراجع من تكوين رأيه المهنى الذى يصيغه فى تقريره لابد ان يتحقق من البنود الواردة فى المركز المالى عن طريق الحصول على القـــدر الكافى من الاثبات وذلك عن طريق الفحص والملاحظة والمقارنة والاستفســـار والمصادقات كما ان حسن عرض العناصر التى تكون منها القوائم الماليـــة واظهارها بالشكل الذى يمكن فهمه له اهمية واضحة ، ويجب ان يصاحـــب هذه القوائم تفصيلات عن اهم البنود بصورة تحليلية توضح البنود الـــواردة بالتقرير المالى .

وعلى هذا فان اهداف تحقيق الاصول تشمل :

١ـ التحقق من وجود الاصل .

٢ـ التحقق من ملكية الاصل .

٣ـ التحقق من قيمة الاصل .

٤ـ التحقق من اى حقوق للغير على هذه الاصول .

٥ـ التحقق الحسابى من صحة ارقام الاصول فى قائمة المركز المالى .

أولا : التحقق من وجود الاصل :

يقصد بالتحقق من وجود الاصل ان يطمئن المراجع على وجود الاصل فى تاريخ نهاية السنة المالية فى اى صورة من صور وجوده ، ولا يعنى وجود الاصل وجوده المادى فى المشروع وانما ثبات حيازة المشروع للاصل بغـــض النظر عن مكان وجوده . ويتطلب الامر لكى يطمئن المراجع عند اثبات حيازة الاصل ان يتحقق من ذلك بأى وسيلة تتطلبها طبيعة الاصل .

١ ـ باجراء الجرد الفعلى للاصول التى فى حيازة المنشأة والتى يسهل تطبيق هذا الاجراء بالنسبة لها ، مثل النقدية بالخزينة واوارق القبض والاوراق المالية ، ويتطلب الامر مطابقة الجرد الفعلى مع السجلات المثلة لحركات هذه الاصول .

٢ ـ الحصول على شهادات من الغير فى حالة وجود هذه الاصول فى حيازة الآخرين ، ويجب ان تكون الشهادة من جهة يعهد اليها الحفاظ على مثل هذه الاصول كما فى حالة الاوراق المالية المودعة بالبنوك او البضاعة الموجودة بمخازن الاستيداع .

٣ ـ الحصول على شهادات من مسئولين بالمشروع على ان تكون هذه الشهادات بمثابة دليل آخر على وجود الاصل وان تكون من مسئول يمكن الاعتماد على شهادته .

٤ ـ اللجوء الى دليل اضافى مثل المصروف او الايراد الذى ينشأ عن وجود الاصل واستمرار صرف المصروف او الحصول على الايراد فالايجارات المحصلة والمصاريف المدفوعة تعتبر دليلا على وجود العقار .

٥ ـ الحصول على مصادقات ، كما هو الوضع بالنسبة للمدينين .

٦ ـ التحقق من ان الاصول لازالت مؤمن عليها ضد الاخطار التى تتعرض لها .

ثانيا ـ التحقق من ملكية الاصل :

يقصد بالتحقق من ملكية الاصل ان يطمئن المراجع على ان الاصل لازال مملوكا للمشروع فى نهاية السنة المالية وانه لم يتم التصرف فيه بأى صورة من صور التصرف .

وبجانب الاجراءات السابق الاشارة اليها بخصوص التحقق من وجود الاصل فان هناك وسائل اخرى للتحقق من ملكية الاصل وهى :

١ ـ الاطلاع على مستندات الملكية والعقود ، مثل العقارات والسيارات وغيرها .
٢ ـ الحصول على شهادات من الشهر العقارى بعدم وقوع تصرفات فى هذه الاصول وذلك فى حالة الاراضى والعقارات .

ثالثا ـ التحقق من قيمة الاصل :

ويتطلب هذا الامر عدة اجراءات كمايلى :

١ ـ الاطلاع على مستندات الشراء للتأكد من قيمة الاصل سواء ثمن الشراء والمصاريف الرأسمالية الاخرى وهذه الاخيرة يجمعها المراجع اثناء مراجعته المستندية .

٢ ـ التأكد من كفاية المخصصات مثل الاهلاك والديون المشكوك فيها وغيرها حسب طبيعة الاصول .
٣ ـ الاعتماد على شهادات من فنيين لتقويم الاصول ذات الطابع الفنى .

رابعا ـ التحقق من أى حقوق للغير على الاصول :

عند فحص المراجع للوثائق والمستندات والعقود وعند طلبه للشهادات يستطيع ان يثبت من ملكية المشروع للاصول او ان هناك حقوقا لآخرين على هذه الاصول . فالشهادات من التوثيق العقارى والشهادات من البنوك توضح وجود اى حقوق على الاصول ان وجدت .

خامسا ـ التحقق الحسابى من صحة ارقام الاصول بالميزانية .

فى كثير من الاحيان تقدم للمراجع كشوفا تفصيلية بأرصدة مفردات الاصول ( مثل كشوف البضاعة والمدينين وغيرها ) مما يتطلب الامر التحقق من صحتها الحسابية ومطابقة مجموعها بالرصيد الذى يظهره حسابها بدفتر الاستاذ لغرض التحقق من سلامة نقل المفردات الى قوائم المركز المالى .

## الأصول الثابتة

مهما كانت طبيعة الاصول الثابتة او نوع المشروع الذى يستخدمها ، فانها يحتفظ بها لغرض اكتساب الدخل وليس لغرض البيع العادى الذى يمارسه

المشروع بصفة دورية • وقيمة الاصول الثابتة التى تظهر فى قائمة المركز المالى لمنشأة مستمرة ليست هى قيمتها الاحلالية وانما عادة هى قيمة الاصل التاريخية ناقصا القيمة المخصصة للاستهلاك او النقص او التقادم • ويعتبر المحاسبون ان تكلفة الاصل فى تاريخ الشراء لها دلالتها حيث انها تعتبر التقدير السليم للقيمةالسوقية العادلة وانها تمثل القياس لقيمة الخدمات التى حصلت عليها المنشأة •

## أهداف التحقق من الأصول الثابتة

ان الاهداف التقليدية لمراجع الحسابات عند تحققه من الاصول الثابتة كانت تدور حول التأكد من الملكية ، والوجود والقيمة للاصول المنعكسة فى حسابات المشروع• ولكن فى السنوات الاخيرة اصبح تقييمه للرقابة الداخلية على الاصول الثابتة يمثل هدفا اساسيا من اهداف التحقق • وفيما يلى نجمل الاهداف التى تدور حولها اجراءات التحقق التى يقوم بها مراجع الحسابات •

١ ـ سلامة التبويب لعناصر الاصول الثابتة فى قائمة المركز المالى •

٢ ـ القبول العام لأساس تقييم الاصول واظهاره بصورة متكاملة فى القوائم•

٣ ـ ان الاجماليات التى تظهر فى قائمة المركز المالى للاصول الثابتة مؤيدة بحسابات مراقبة وسجلات تحليلية •

٤ ـ التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية قد روعيت بصورة مستمرة وثابتة طبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها •

٥ ـ كفاية مخصصات الاهلاك بما يتمشى مع علاقتها مع حالة الاصول بصفة عامة •

٦ ـ ان الدخل السنوى قد حمل بعبء الاهلاك المناسب عن كل فترة •

٧ ـ سلامة غطاء التأمين للاصول بما يتمشى مع سياسات الادارة •

٨ ـ وجود رقابة داخلية على حوزة الاصول الثابتة وعلى الاستغناء عنها حتى

تنعكس الاصول المستعملة بصورة دقيقة فى السجلات ، وان الاصـــول المستغنى عنها قد استبعدت من الدفاتر.

وهذه الاهداف الغرض منها ان يجمع المراجع الادلة الكافية التى تمكنه من ان يكون اساسا لحكمه وابداء رأيه المهنى فيما يتعلق بالتقارير المالية من حيث صحة النتائج وسلامة المركز المالى .

# إجراءات التحقق

سنعدد الاجراءات اللازمة لتحقق المراجع من الاصول الثابتة كنمط للعمـــل اللازم فى حالات عديدة للتحقق من الاصول الثابتة.

أولا ـ أعداد قائمة ملخص تظهر التغييرات التى حدثت اثناء السنة فى الاصـــول الثابتة .

تعطى اهمية للاضافات والاستغناءات عن الاصول الثابتة عند التحقق السنوى من الاصول الثابتة . فاذا قبلت ارصدة بداية السنة لهذه الاصول على اســـاس انها قد روجعت فى السنة الماضية ، فان التحقق من التغييرات التى تمت اثنـاء السنة يؤدى الى صحة الرصيد فى نهاية العام . وقائمة الملخص قد يعدهـــا المشروع او قد يعدها المراجع نفسه . وتحوى قائمة الملخص خانات للارصـــدة الافتتاحية . وللاضافات خلال العام ، وللاستغناءات عن الاصول وايضا رصيـــد الاقفال طبقا للسجلات وايضا خانات لأى تعديلات قد يجريها المراجع . ويتـــم التحقق للمبالغ الواردة فى قائمة الملخص كالآتى :

١ ـ مقارنة الارصدة الافتتاحية بالمبالغ الواردة لها فى اوراق العمل الخاصـــة بالعام السابق .

٢ ـ مقارنة الارصدة الختامية بميزان المراجعة للاستاذ العام وايضا بالاجماليـــات المستمدة من السجلات التحليلية للاصول الثابتة .

ثانيا ــ التأكد من ان سجل الاصل الثابت يطابق حساب المراقبة الخاص بالاصل .

قبل عمل التحليلات التفصيلية للتغيرات فى الاصل الثابت خلال العام يلزم التأكد بأن البطاقات التى يحويها سجل الاصل تتطابق اجماليا مع رصيد حساب المراقبة الخاص بالاصل . وهذا الاجراء يعتبر اساسيا قبل اجراء اى جرد او تفتيش مادى لهذه الاصول . مع التحقق الحسابى لرصيد الاقفال بعد اضافة التجديدات وطرح الاستغناءات عن الاصل .

ثالثا ــ التأكد من الملكية القانونية للاصول الثابتة :

وفى هذا المجال يتأكد المراجع من الملكية القانونية للاصل بالرجوع الى العقود ، والفواتير ، والايصالات وبوالص التأمين وبجانب ذلك فان عدم دفع ايجارات عن الاصل يمثل اثباتا آخر بملكية الاصل . كما يرسل المراجع فى طلب شهادة من التوثيق العقارى فى حالة العقارات وفى حالة وسائل النقل فان شهادات التسجيل تثبت الملكية لهذا النوع من الاصول .

رابعا ــ التحقق من الاضافات خلال العام :

ان التحقق من الاضافات يتم اثناء المراجعة المستندية مع اعداد تحليل لحساب المراقبة للاصل الثابت . وفى اثناء المراجعة المستندية فان المراجع يفحص المستندات الاساسية مثل العقود والوثائق . واوامر التشغيل والاعتمادات اللازمة لذلك ويعد ملخصات تحليلية للاضافات التى تمت للاصل بعد مراجعته المستندية حتى يضيفها مع اوراق العمل .

والخطوات المحددة عند التحقق من الاضافات تتضمن مايلى :

١ ــ فحص قائمة اعتمادات الموافقة على الاضافات سواء بالشراء او بالتشييد .

٢ـ اعداد قائمة بالمشروعات تحت التنفيذ عن العام مع اظهار رقم أمر التشغيل ووصف العمل والقيمة الموافق عليها والقيمة التى صرفت والرصيد .

٣ـ فحص تكلفة الاصول المشيدة عن طريق المشروع وذلك بأختبار بطاقات الزمن واذونات صرف المواد ، وفواتير وتقارير المقاولين من الباطن والموردين مع استعراض طرق تحميل المصاريف غير المباشرة .

٤ـ متابعة التحويل من حسابات المشروعات تحت التنفيذ الى حساب الاصل مع الاخذ فى الاعتبار ان الاعمال التامة هى التى حولت .

٥ـ متابعة فواتير ، وعقود شراء الاصول واى مستندات اخرى .

٦ـ الاستفسار عن جميع الحالات التى تعدت فيها التكلفة الفعلية للاصول التكلفة المعتمدة للتحقق من ان هذه الزيادات قد اعتمدت من المسئولين .

٧ـ التحقق من اى بنود جعلت مدينة فى حساب الاصل ولاتتعلق بالحصول المادى عليه .

٨ـ مناقشة الاضافات مع الفنيين لغرض التأكد من الاضافات لم تحمل كمصروف وان التصليحات والتجديدات لم تجعل مصروفا رأسماليا بدون اساس .

خامسا ـ التحقق من الاستغناءات عن الاصول خلال العام :

ان الغرض الاساسى من تحقق المراجع عن الاستغناءات التى تمت للاصول الثابتة خلال العام هو ان يقرر ماذا كانت الاصول قد استبدلت وبيعت او فكت الآلات او توقف عن استعمال الاصل من غير ان ينعكس هذا على الحسابات بصورة سليمة . وفى الغالب ان اى وجود مادى وفعلى للاصول الثابتة يظهر ان هناك وحدات لهذه الاصول قد استغنى عنها بدون ان يقابلها تخفيض لقيمتها فى الحسابات . فقد يحدث ان المشرف فى المصنع يعطى اوامره بتخريد آلة بدون ان يعلم بأن هذه التخريد لابد ان يبلغ لادارة الحسابات وبدون هذا التبليغ لن تعرف هذه الادارة بذلك القرار . فبيع آلة او استبدالها بآلة أخرى تعتبر عملية مالية يتولد منها مستندات مثل ايصال استلام او امر شراء وهذه المستندات قد تكون وسيلة لعلم ادارة الحسابات بالعملية لو كان احد افرادها على يقظة تامة

بها . كما ان الآلات قد تخرد بدون ان تباع او تستبدل وفى هذه الحالة لن يكون هناك مستند لهذه العملية . واحدى الوسائل التى تتبع لتلافى عدم تسجيل الاصول المستغنى عنها هو ان تكون هناك سياسة موضوعة بعدم تخريد اى اصل بدون ان يكون هناك تصديق مسبق على امر تخريد مرقم ترقيما مسلسلا وان يرسل صورة منه الى ادارة الحسابات ولاكمال هذا يجب ان توضع خطة الجرد المادى والفعلى للاصول الثابتة فى فترات دورية ( مثلا مرة كل سنة ) . وهذين الاجرائين يتيحان حماية كافية لانعكاس تخريد الاصول على الحسابات.

والخطوات التالية كفيلة باكتشاف اى اصول استغنى عنها ولم تسجل فى السجلات :

ا ـ اذا اضيفت اضافات كبيرة للالات والمعدات اثناء السنة ، فيجب ان يتأكد المراجع من ان هذه الوحدات الجديدة لم تحل محل وحدات قديمة .

ب ـ تحليل حساب الايرادات المتنوعة لتحديد اى ايراد من بيع اصول

حـ ـ اذا توقف المشروع عن انتاج منتج معين اثناء السنة ، فيستفسر عما تم بالنسبة للتسهيلات الآلية الخاصة بانتاج المتوقف انتاجه .

د ـ الاستفسار من المسئولين عما اذا كانت اى آلة قد استغنى عنها اثناء السنة

هـ ـ فحص اوامر التخريد للتأكد من التصديق عليها من المسئول او اللجنة المسئولة عن ذلك .

و ـ الاستفسار عن اى نقص فى غطاء التأمين حتى يتأكد من ان ذلك ليس مرده الاستغناء عن الاصل .

ى ـ اجراء جرد فعلى اختبارى لعينة من مجموعة الآت حسب سجل الآلات.

سادسا ـ تحليل الصيانة والتصليحات :

ان الغرض الاساسى من تحليل حساب الصيانة والتصليحات والتمعن فيه هو

اكتشاف المصروفات التى يجب ان ترسمل ، وقد يضع المشروع سياسة بعدم رسملة اى مصروف اقل من حد معين مثلا ٥٠ جنيها • وفى هذه الحالة فان التمعن من جانب المراجع فى تحليل حساب المصروفات والتصليحات لغرض التأكد من الاستمرار فى اتباع السياسة الموضوعة والتمشى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها • كما ان هذا التحليل يمكنه من التحقق من ان التصليحات الكبيرة قد صدق عليها قبل اجراؤها كما ان المقارنة بين عناصر مصاريف الصيانة والتصليحات عن السنة الحالية مع السنة الماضية يتيح اكتشاف المبالغ التى تمثل اختلافا عن ما كان متبعا فى السنة الماضية من اعتبار المبلغ مصروفا رأسماليا او ايراديا •

# الإهلاك

ان التطور الذى حدث فى تعريف الاهلاك يرجع الى التطور الذى تم فى المحاسبة وانتقال التركيز من القوائم المالية للمركز المالى الى قوائم الدخل • فقد كان ينظر الى الاهلاك على ان الغرض الاساسى لاحتسابه هو المحافظة على رأس المال سليما • وهذه النظرة مستمدة اساسا من المركز المالى للمشروع وحقوق اصحاب المشروع وضرورة المحافظة عليها • وعلى هذا فان الاهلاك كان ينظر اليه على اساس انه نفقة تؤخذ فى الحسبان لغرض استبدال الاصول وبدون طلب رأس مال جديد • وفى الحقيقة فان احتساب الاهلاك يؤدى الى المحافظة على رأس المال ولكنه لا يؤدى الى تكوين مال كاف للاستبدال فى المستقبل حيث انه فى ظل الارتفاع المستمر فى الاسعار وحساب الاهلاك على اساس المبدأ التاريخى لن يتحقق استبدال الاصل بنفس قيمته التاريخية •

وبالتركيز على قائمة الدخل تطور تعريف الاهلاك بانه عبء وتكلفة من تكاليف الانتاج مقابل النقص الفعلى فى الاصل الثابت ، والناتج عن

الاستعمال او مضى المدة • اى ان الاهلاك هو توزيع لتكلفة الاصول الثابتة خلال العمر الانتاجى المقدر لها ، وهو تكلفة لازمة لادارة نشاط المشروع كما انه ضرورة تتطلبها المحافظة على رأس المال •

وقد استخدم الاهلاك كمصطلح محاسبى للتعبير عن المفاهيم الآتية :

١ـ الاهلاك المادى الناتج عن استعمال الاصل •

٢ـ الانخفاض فى القيمة بسبب التعرض لعوامل اخرى غير الاستعمال •

٣ـ انتهاء الحقوق القانونية على الاصل ـ مثل اراضى الحكر ـ والامتيازات •

٤ـ توزيع التكلفة •

الاهلاك المادى

ان اى اصل مادى يصبح عند مرحلة معينة من وجوده فى وضع لا يسمح بأن يقدم نفس الخدمات التى من اجلها حصل عليه المشروع • فالاصل يصبح هالكا هلاكا ماديا فى مرحلة استعماله عندما يصل فى استعماله الى الحد الذى يصبح غير اقتصادى بالنسبة للمشروع الذى يمتلكه • واستمرار استعمال الاصل المتهالك يؤدى الى انخفاض الخدمات التى يقدمها وقد تتوقف هذه الخدمات كليا بالرغم من وجود الاصل ماديا •

الانخفاض فى القيمة بسبب عوامل أخرى

ان استعمال الاصل ليس السبب الوحيد الذى يؤدى الى انخفاض قيمة الاصل وانما هناك اسباب اخرى •

أ ـ انخفاض الطلب على الخدمات التى يؤديها الاصل بسبب ظهور اختراعات جديدة او لمرور الوقت وهو ما يعرف بالتقادم •

ب ـ قد تنخفض قيمة الاصل الثابت لانخفاض قدرة الاصل المستقبلة على تحقيق الايرادات عن طريق التهالك او ظهور اصل اكثر كفاية او لانخفاض الطلب على منتجات الاصل ٠

حـ ـ وقد يحدث التلف المادى بعد استعمال الاصل بسبب التآكل من الصدأ الا ان هذه العوامل من الممكن مقاومتها بالصيانة المستمرة ٠

الاهلاك الناشئ من انتهاء الحقوق القانونية

وهذا الاهلاك سببه عامل الوقت والظروف المحيطة بالحق على الاصل ٠ والحق الممنوح لاستخدام الاصل لايمثل ملكية للاصل وانما ملكية الحق لاستغلال ولايمثل عمر الاصل مشكلة فى احتساب الاهلاك حيث ان الوقت محدد بفترة الاستغلال ، كما ان الاهلاك فى هذه الحالة الغرض من احتسابه هو المحافظة على رأس المال سليما ٠

## توزيع تكلفة الأصل

يعتبر الاهلاك بمفهوم قائمة الدخل انه عبء يحمل للدخل بسبب استعمال الاصل ولغرض توزيع تكلفة خلال عمر الاصل الاقتصادى ٠ ويغطى الاهلاك التهالك الناتج عن الاستعمال ، والتلف المادى الناشئ عن البقاء لفترة طويلة من الوقت ، والتقادم ، اى فقد المنفعة فى الاصل بسبب ظهور اصول بديلة على بنفس الغرض ولكن بكفاية اكبر ٠

وعند حساب الاهلاك تؤخذ العوامل الثلاثة التالية فى الحسبان :

١ ـ تكلفة الاصل وهى تحدد بقدر كبير من الدقة اى تكلفة شراء الاصل وكل المصاريف الرأسمالية التى تنفق فى سبيل اعداد الاصل للاستعمال ٠

٢ ـ العمر الانتاجى للاصل وهو الفترة الزمنية التى يستفيد خلالها المشروع من خدمات الاصل مع الاخذ فى الاعتبار الظروف وطبيعة استخدام الاصل ، وقد يتدخل فى هذه الحالة عنصر التقدير الشخصى ٠

٣ـ القيمة المحتملة عند تجريد الاصل اى القيمة البيعية المنتظرة عند الاستغناء عن الاصل ويتدخل هنا عنصر التقديرات اى الحكم الشخصى •

ويتبين من هذا ان حساب الاهلاك يخضع لامور شخصية وتقديرية مردها الخبرة والمعرفة اكثر من الاعتماد على القياس الموضوعى • ولذلك يحتاج احتساب معدل الاهلاك الى التعديل من وقت الى آخر فى ضوء التغيرات مثل امتداد فترة العمر الانتاجى بسبب الصيانة المستمرة او قصر هذه الفترة بسبب الاستخدام الزائد او التقادم الذى يؤخذ به كعامل عند احتساب العمر الانتاجى للاصل •

## الإهلاك فى فترات ارتفاع الأسعار

كما وضح من الفقرة السابقة فان تكلفة الاصل تؤخذ اساسا لاحتساب معدل الاهلاك • وهذه التكلفة تقدم على اساس افتراض ثبات وحدة القياس النقدى وعدم التأثر بالظروف الاقتصادية المحيطة • وفى ظل الارتفاع المستمر فى الاسعار تعرض هذا الاحتساب لانتقاد بسبب اثاره المباشرة على تحديد الربح وقائمة المركز المالى وكذلك لما له من آثار غير مباشرة على الاجور والتوزيعات والضرائب المستحقة • وقد اوصت الجمعيات المهنية توصيات تتناسب مع معالجة الاهلاك من الناحية الموضوعية واعتبار الاهلاك المحتسب على التكلفة التاريخية للاصل مخصصا ومايقابله من قيمة بسبب ارتفاع الاسعار احتياطى •

والاعتراض التقليدى على احتساب الاهلاك على اساس التكلفة الاحلالية للاصل سببه عرف الموضوعية فتكلفة الاحلال واحتسابها فيها ناحية الحكم الشخصى والتقديرى وصعوبة التحقق من جانب المراجع لتكلفة الاحلال التى قد يختلف قياسها من شخص الى شخص آخر حسب الطريقة التى تتبع • الى ان الرد على هذه الاعتراضات هو ان المشكلة ليست التغيير فى قيمة الاصل وانما التغير فى قيمة النقود • وانه ليس المطلوب هو تقدير القيمة الاحلالية للاصل وانما تحديد التغير فى مستويات الاسعار كل سنة • وهذا فى استخدام الارقام القياسية

والتى تتمشى مع التغير فى تكاليف المعيشة • وعند احتساب معدل الاهلاك يمكن تعديله واستخدام الارقام القياسية بطريقة تجعل مخصص الاهلاك يتمشى مع مستويات الاسعار الحالية • وهذا التعديل سيكون سهلا عند اعداده فى نفس الوقت يحقق موضوعية بطبيعتة • كما ان دقة الاحتساب من الممكن التحقق منها حسابيا من جانب المراجع • الا ان هذه الاجراءات تعد خروجا عن القواعد المحاسبية المتعارف عليها ويطلب ان يظهره المراجع فى تقريره •

## طرق الإهلاك

ان هناك مدخلين للاهلاك متعارف عليهما وهما : على اساس الوحدة وعلى اساس المجموعة • ويظهر الاختلاف فى تطبيق هذين المدخلين بصورة واضحة فى الاجراءات المتعلقة بالاستغناء عن الاصول : فعند استخدام اساس الوحدة فانه اذا تقرر توقيف الاصل قبل انتهاء حياته الانتاجية ، فان الاهلاك الذى احتسب فعلا عن وحدة يؤخذ فى الحسبان عند حساب الربح او الخسارة الرأسمالية للاصل الموقوف • اما فى حالة اتخاذ المجموعة كأساس للاستهلاك فان الاصول توضع فى مجموعات حسب وظائفها مع تحديد للحياة الانتاجية لكل مجموعة • وقد تكون بعض الوحدات فى هذه المجموعة لهـا حياة انتاجية اقل من المتوسط ومجموعات اخرى لها حياة انتاجية اكبر من المتوسط وعند توقيف وحدة من المجموعة عن الاستعمال فان تكلفة الوحدة تجعل دائنة فى حساب الاصل وماتبقى من قيمة تكلفة الاصل دائنة فى حساب مجمع مخصص الاهلاك • وبهذا لايحتسب ربح او خسارة للاصل المتوقف استعماله على فرض انه قد استهلك بالكامل • وعادة باحتساب الاهلاك على اساس المجموعة فان الطريقة التى تتبع هى طريقة القسط الثابت اما احتساب الاهلاك على اساس الوحدة فيمكن من استخدام طرق اخرى مثل طريقة الاستهلاك المتناقص •

**الاهلاك في النظام المحاسبي الموحد :**

وضع النظام المحاسبي معاني المصطلحات التي تتعلق بالاصول الثابتة والاهلاك والتي تتطلب الالتزام بها عند تطبيق النظام . وراعى في توحيد معاني المصطلحات الراجح منها في الاستخدام.

وقد عرف النظام الاصول الثابتة بانها عبارة عن ممتلكات منقولة ، ملموسة او غير ملموسة ، مقتناه او منتجة بمعرفة الوحدة لغير اغراض البيع او التحويل بل استمرار استعمالها طوال فترة وجودها كأدوات انتاج .

وتتضمن تكلفة الاصل كافة المصروفات اللازمة حتى يتم تركيبه وتتكون هذه التكلفة من ثلاثة عناصر رئيسية هي :

أ ـ تكلفة شراء الاصل محليا ، او تكلفة شرائه ( فوب ) او ( سيف ) حسب التعاقد .

ب ـ مصروفات الاقتناء ، ومصروفات التركيب المتمثلة في اجور المهندسين والعمال واتعاب الخبراء وغيرها .

حـ ـ قيمة القواعد التي يثبت عليها الاصل والانشاءات اللازمة لتركيبه وتخضع تكلفة شراء الاصل والمصروفات الرأسمالية المتعلقة به لمعدلات أهلاك واحدة .

وتحدد تكلفة الاصول الثابتة في آخر الفترة المالية ( أي الاصول الموجودة في اول الفترة والاصول المضافة خلالها ومطروحا منها الاصول المستبعدة بالبيع والتخزين ) بثمن شرائها ، وبكافة المصروفات الرأسمالية التي جعلتها صالحة للاستعمال ، وادت الى زيادة طاقتها الانتاجية ، لا مجرد المحافظة على تلك الطاقة .

كما عرف النظام القيمة الاستبدالية للاصل بانه المال اللازم لشراء اصل ثابت بالاسعار الجارية ليحل محل الاصل الذي تم اهلاكه في نهاية عمره الانتاجي .

ولما كانت الاسعار فى ارتفاع مستمر فان حساب الاهلاك على اساس التكلفة التاريخية لا يمكن من الحصول على المال اللازم لشراء بديل للاصل الثابت (فى نهاية عمره الانتاجى) بالاسعار الجارية، ولذلك فانه من الضرورى ان تقوم الوحدة بتدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية.

وقد نص النظام على تدبير هذا الفرق عن طريق احتياطى فروق القيمة الاستبدالية والذى يعتبر مقابل فروق القيمة الاستبدالية كاحتياطى عام عند توزيع الارباح ويظهر ضمن الاحتياطيات باسم احتياطى ارتفاع اسعار الاصل.

اما العمر الانتاجى للاصل فقد عرفه النظام بانه المدة التى يظل خلالها الاصل الثابت صالحا للاستخدام فى الغرض الذى اقتنى من اجله ويحدد العمر الانتاجى بمدة انتاجية الاصل لا بمدة وجوده. ويتوقف العمر الانتاجى على عوامل متعددة منها مدة تشغيل الاصل، والمهارة الفنية للعمال، ودرجة الصيانة، والتغيرات التى تطرأ على كل من الاساليب الفنية وتصميم المنتجات وطريقة الانتاج ومدة بقاء الوحدة.

وقد عرف النظام الاهلاك بانه توزيع تكلفة الاصل القابل للاهلاك على مدة عمره الانتاجى بطريقة مناسبة. وقد يطلق على اهلاك اصول معينة اصطلاح "النفاذ" والنفاذ ظاهرة مميزة للاصول المتناقصة والقابلة للنفاذ من مناجم ومحاجر وآبار بترول وماشابهها، حيث تؤدى عمليات الاستخراج الى الاقلال من قيمتها حتى تتلاشى تلك القيمة بانتهاء ماتحتويه الاصول المذكورة من خامات يمكن استخراجها على اساس اقتصادى.

كما فرق النظام بين الاهلاك، والهلاك الطارئ للاصول حيث ان الاخير ينشأ نتيجة حادث عرضى من شأنه منع استخدام الاصل فى الانتاج.

وتحمل الخسارة التى تنجم فى هذه الحالة على الحسابات الختامية عن الفترة المالية التى وقع خلالها الحادث.

وقد وضع النظام اسسا وقواعد للاهلاك فى حسابات النتيجة والقوائم الختامية • كما وضع معدلات للاهلاك محتسبة على اساس القسط الثابت للاصول الثابتة حسب مدخل المجموعة وطبقا لنوع الصناعة واوردها فى ملحق خاص بالنظام ( ملحق رقم ١ ) فمثلا معدلات الاهلاك فى صناعة نشر الاخشاب والمنتجات الخشبية حددت بهذه الصورة •

| | |
|---|---|
| الآلات البخارية ، الغلايات ، موصلات نقل الحركة | ٥٪ |
| آلات النشر بصفة عامة واجهزتها | ٥٪ |
| آلات النشر المتنقلة | ١٠٪ |
| أدوات قطع الاخشاب | ٧٪ |
| أفران تجفيف | |
| أ ـ من طوب او خرسانة | ٣٪ |
| ب ـ غيرها | ٦٪ |
| جـ ـ افران من الاخشاب | ٥٪ |

وهكذا نجد ان المعدلات حددت فى جداول طبقا لكل صناعة وما تستعمله من اصول ، فالمبانى بصفة عامة ٢٪ وقد اعدت هذه المعدلات على اساس الافتراضات التالية :

أ ـ ان عدد ايام العمل فى السنة ٣٠٠ يوم او اقل •

ب ـ ان مدة التشغيل اليومى وردية واحدة •

حـ ـ ان الاصول مشتراه جديدة •

وعلى هذا فانه عند حساب الاهلاك السنوى تعتبر المعدلات حد ادنى ويتم زيادة هذه المعدلات تبعا لزيادة ايام العمل فى السنة وساعات التشغيل اليومى •

وتحتسب معدلات الاهلاك للاصول المشتراه قديمة على اساس مثل معدل اهلاك الاصول المشتراه جديدة • وتغطى معدلات الاهلاك مقابل التقادم الـ[illegible] الظروف العادية فاذا نشأت ظروف تؤدى الى تقادم الاصل قبل

انتهاء عمره الانتاجى المقدر فان الخسارة التى تنجم عن ذلك تحمل على حسابات النتيجة عن الفترة المالية التى تم خلالها التقادم الذى لم يكن متوقعا .

وتلتزم كل وحدة بحساب الاهلاك سنويا ايا كانت نتيجة حساب العمليات الجارية أى سواء كانت فائضا او عجزا . وتتبع فى حساب الاهلاك طريقة القسط الثابت مع عدم استبعاد اية قيمة باقية اى خردة او نفاية .

ويتحدد تاريخ البدء فى حساب الاهلاك ببدء استخدام الاصل خلال الفترة المالية . وفى حالة استخدام ( تشغيل ) الاصل فى فترة التجارب يحمل الاهلاك لحساب " تجارب بدء التشغيل " .

وقد تستهلك الاصول دفتريا انما تستخدم ويستمر استخدامها فى الانتاج فان حساب قسط الاهلاك يستمر وبنسبة ٧٥٪ من قيمة القسط على ان تضاف هذه القيمة الى الاحتياطى اى احتياطى ارتفاع اسعار الاصول .

اما الاصول التى لاتستخدم فى الانتاج طوال العام فيحسب قسط الاهلاك لهذه الاصول بواقع ٥٠٪ من معدلات الاهلاك المبينة فى جداول الاهلاك .

ومن الواضح ان النظام قد يتطلب تيسيرا لحساب الاهلاك ان توضع الاصول الثابتة فى مجموعات متجانسة من حيث النوع وطبيعة العمل وذلك لتطبيق قواعد الاهلاك على المجموعة بصرف النظر عن مكوناتها . وقد تكون هذه المجموعات ( أفقية ) كمجموعة محطة توليد الكهرباء ، ومجموعة آلات ورش الصيانة ومجموعة آلات ومعدات المرافق التى تخدم الانتاج بصفة عامة ولا تشترك فى مرحلة بعينها من مراحل الانتاج . وقد تكون هذه المجموعات "رأسية " حيث تشترك كل مجموعة فى انتاج معين كمجموعة آلات الصهر ومجموعة آلات الدرفلة .. الخ وقد تكون هذه المجموعات ( جغرافية ) كمجموعة آلات منطقة معينة ( آلات منجم ) . اما فيما يتعلق بالادوات الصغيرة ، فان النظام يحمل حساب الانتاج بما يصرف من هذه الادوات اولا بأول دون انتظار لتخريدها ، مع مراقبة عهدة العمال من هذه الادوات بالجرد الفعلى والمطابقة على سجلات العهد الشخصية التى تمسك لهذا

الغرض وذلك إلى ان يتم ردها للمخازن بعد تقرير عدم صلاحيتها • اما المهمات وهي الادوات اللازمة للانتاج ( مثل قوالب الصب السلندرات ) والتى لاتعتبر من مجموعة الآلات فان اهلاكها حسب النظام الموحد يتم تقديره بقيمة النقص الذى يصيب عمرها الإنتاجي نتيجة استخدامها فى التشغيل خلال الفترة ، وتخضع قيمة هذه المهمات في نهاية كل فترة لاعادة التقدير • الاراضى : خص النظام المحاسبى للاراضى تعريف خاص بالتقويم ومعاملة القيمة فى سجلات الوحدة ففرق بين ثمن شراء الاراضى كعنصر قيمة ، والمصروفات التى انفقت لاقتناء الاراضى وتهيئتها للاستخدام فى اغراض الوحدة مثل مصروفات التسجيل ونقل الملكية والتعويضات المستحقة لاصحاب الارض ، ومصروفات تمهيدها وتعبيدها •

ومن وجهة نظر الوحدة وسجلاتها فان قيمة الارض تشمل العنصرين السابقين اما من وجهة النظر القومية فلا تتضمن الاضافة الى رأس المال القومى الا العنصر الثانى • وعلى ذلك يتعين فصل العنصرين كل على حدة عند اثبات قيمة الارض فى سجلات الوحدة •

## معدل مصروفات الصيانة للأصول

لضمان عدالة توزيع مصروفات الصيانة والعمرات الدورية للاصل خلال عمره الانتاجى يخصص مبلغ ثابت لهذا الغرض يحمل لتكاليف الفترة المالية اى حساب العمليات الجارية • واذا كان رصيد هذا المخصص فى نهاية الفترة المالية مدينا يحمل على تكاليف الفترة اما اذا كان الرصيد دائنا يرحل كمصروفات مستحقة فى الميزانية ويعاد النظر دوريا فى مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات الصيانة الفعلية •

## المراجع والإستهلاك

كما سبق ان بينا فان الاستهلاك يعتبر عبئا على الايراد يجب ان يؤخذ فى الحسبان قبل التوصل الى النتيجة الصحيحة لنشاط المنشأة وحتى تظهر الميزانية

العمومية المركز المالى السليم للمنشأة ٠ ولحرص المراجع على ان يشمل تقريره الموقف المالى الصحيح للمنشأة ونتيجة اعمالها الحقيقية يولى موضوع الاستهلاك عناية خاصة ٠ وانه لم يكن خبيرا فنيا فى تقدير الاستهلاك ٠ الا ان خبرته واطلاعه على العرف والعادة المتبعة فى الحياة الاقتصادية يستطيع ان يحكم على مدى كفاية او عدم كفاية الاستهلاك ٠ وعليه ان يتأكد من ان المنشأة قامت بتخصيص الاستهلاك الكافى لجميع الاصول الثابتة القابلة للاستهلاك ٠ واذا تأكد من عدم كفاية الاستهلاك فعليه ان يلفت نظر ادارة المشروع الى ذلك واذا اصرت الادارة على موقفها فعلية ان يشير الى عدم كفاية الاستهلاك فى تقريره على الميزانية٠ كما اذا وجدت ان المنشأة لم تحتسب استهلاكا فى سنة من السنوات لسبب ما فانه يجب ان ينص صراحة فى تقريرة ٠

وقد تغالى المنشأة فى احتساب الاستهلاكات ٠ وفى هذه الحالة فان مبلغ الاستهلاك يأخذ صورتين صورة المخصص اللازم للاستهلاك وصورة الاحتياطى ظاهر ذلك صراحة فى الحسابات الختامية ، اما اذا اصرت ادارة المشروع على اظهار المبلغ كمخصص فان المراجع يشير الى ذلك فى تقريره مثل : ( ان مخصص الاستهلاك الخاص بالاصل المعين قد احتسب بمعدل اعلى من المعدلات المتعارف عليها ) ٠

كما قد يقابل المراجع فى بعض الاحيان رد جانب من مخصص الاستهلاك الزائد الى حساب الارباح والخسائر فى الجانب الدائن تحت عناوين مختلفة مثل ( ايرادات اخرى ) والغرض من ذلك هو العمل على رفع الارباح فى السنوات التى يقل فيها الربح فتلجأ الى الاستعانة بمخصصات الاستهلاك الزائدة وتوزيعها على اصحاب رأس المال ٠ وعلى المراجع ان يظهر هذا الرد بصورة واضحة تمشيا مع قانون الشركات ٠

وقد تقوم بعض المنشآت بعمل مخصص استهلاك للاراضى او القيمة الحقيقية لشهرة المحل وغرضها فى ذلك تكوين احتياطيات سرية ، ولن يستطيع المراجع ان يمنع ادارة المنشأة من عمل مثل هذه المخصصات ولكن عليه ان يظهر الاستهلاك بوضوح

فى الميزانية العمومية وان ينوه عن ذلك فى تقريره • فمثلا قد تجمع قيمة الاراضى والمبانى فى حساب واحد • ويحتسب معدل استهلاك على القيمتين فى هذه نكأنه فى هذه الحالة احتسب استهلاك للاراضى مع المبانى • وفى هذه الحالة يجب على المراجع ان يظهر هذه الحقيقة بوضوح فى الحسابات المنشورة •

ومن المهم ان يراعى المراجع استمرار المنشأة فى اتباع نظام واحد سنة بعد اخرى فى احتساب قسط الاستهلاك فمثلا لا يحتسب سنة على اساس قسط ثابت والسنة التالية على اساس قسط متناقص وهكذا • وقد تقوم المنشأة بالتغيير فى طرق احتساب الاستهلاك للتأثير على نتيجة اعمال المنشأة وفى تقويم الاصول الثابتة وبالميزانية وعلى المراجع ان يظهر هذه الحقيقة واضحة فى تقريره بأن يحتفظ من حيث ان الاستهلاك لايحتسب على اساس ثابت سنويا •

## مراجعة الأصول الثابتة

ان مراجعة بنود الميزانية العمومية من اهم مهام المراجع اذ ان الميزانية العمومية تعكس بصورة واضحة مركز المنشأة المالى ونشاطها ، كما ان المراجع يبلور نتيجة مراجعته بالتقرير الذى يذيله بالميزانية العمومية • وفى مراجعتنا للاصول سنفرق بين الثابتة والاصول المتداولة لاختلاف طبيعة كل منهما من ناحية التقويم فالاصول الثابتة تقوم على اساس سعر التكلفة مطروحا منه الاستهلاك اما الاصول المتداولة فتقوم على اساس ماتحققه من نقدية فى تاريخ الميزانية العمومية ملتزمين جانب الاحتياط وذلك بعدم تقديرها بقيمة اعلى من تكلفتها •

وطبيعة الاصل من حيث كونها ثابتة او متداولة مستمدة من الغرض الذى من اجله حصلت المنشأة على الاصل • المبانى مثلا اصل ثابت بالنسبة لمنشأة صناعية حصلت عليه لغرض المساعدة فى الانتاج فى حين ان المبانى تكون اصلا

متداولا لمنشأة عقارية نشاطها يقوم على شراء وبيع المبانى . كذلك الاستثمارات تعتبر اصلا متداولا لو اشتريت لغرض استثمار جانب من اموال المنشأة السائلة لغرض الحصول على ايراد ، في حين انها تعتبر فى حكم الاصول الثابتة لو اشتريت لغرض السيطرة على شركة اخرى .

والمراجع عند مراجعته للاصول يهدف الي التحقق من :

١ ـ وجود الاصل .

٢ ـ ملكية المنشأة للاصل .

٣ ـ صحة تقويم الاصل .

وهذه الاسس هى محور عملية مراجعة الاصول وسنناقش فيما يلى مراجعة انواع مختلفة من الاصول .

# الأصول الثابتة غير الملموسة

## شهرة المحل

تظهر شهرة المحل بدفاتر المنشأة فى حالة الشراء ولن تستطيع المنشأة ان تشترى شهرة محل بمفردها وانما الشراء لابد ان يكون مصاحبا لاصول اخرى فقد تتكون منشأة نتيجة شراء اصول وخصوم منشأة اخرى ومن ضمن الاصول المشتراة شهرة المحل وفى هذه الحالة امامنا احد احتمالين :

أولا : ان تكون قيمة شهرة المحل لها تقدير منفرد عن تقدير الاصول الاخرى المشتراه .

ثانيا : ان تكون شهرة المحل نتيجة ان ثمن الشراء اعلى من قيمة صافى الاصول المنتقلة .

ففى الحالة الاولى يطلع على عقد الشراء الرسمى المسجل تسجيلا نهائيا والذى يظهر فيه قيمة الشهرة المقدرة والمحددة فيه والالتزامات المفروضة على البائع خصوصا المحافظة عليها ضد منافسته او تدخله .

وفى الحالة الثانية يطلع المراجع على عقد الشراء النهائى والمسجل وايضا اعتماد الشراء من الجمعية التأسيسية للمساهمين ( فى حالة شركات المساهمة ) .

أما فى الشركات الشخصية فان شهرة المحل قد تكون نتيجة لاتفاق الشركاء عند دخول شريك او انفصال شريك . والمراجع لكى يتحقق من الشهرة يطلع على عقد الشركة ليتعرف على الطريقة التى بنى عليها تقويم الشهرة والمبلغ الذى ظهرت به فى الدفاتر .

وشهرة المحل الحقيقية لاتستهلك ولكن لا يمنع هذا من استهلاكها محاسبيا باعتبارها اصلا معنويا من المستحسن التخلص من قيمته وهذا الاجراء يتخذ فى حالة توفر ربح كاف لمقابلة الاستهلاك وفى حالة استهلاك شهرة المحل يجب على المراجع ان يتأكد من ظهوره بوضوح فى حساب الارباح والخسائر ومطروحا من قيمة الشهرة فى الميزانية العموميه .

# العلامات التجارية وحقوق الإختراع

تتميز هذه الحقوق بانها غير ملموسة وتتأثر بعامل الزمن ، فبانقضاء المدة الممنوح عنها العلامة التجارية او حق الاختراع تصبح لاقيمة لها .

ويقصد بالعلامة التجارية الاسماء المتخذة شكلا مميزا والامضاءات والارقام والرسوم والرموز وعنوانات المحال والاختام .. الخ . التى تستخدم او يراد ان تستخدم فى تمييز منتجات صناعية او استغلال زراعى او لمستخرجات الارض او ايه بضاعة ويقضى القانون الخاص بهذه العلامات بان من قام بتسجيل العلامة التجارية فى السجل المعد لذلك يعتبر مالكا لها ولا يجوز منازعته اذا استعملها بصفة مستمرة خمس سنوات على الاقل من تاريخ التسجيل ويعطى لمالك العلامة بمجرد تسجيلها شهادة رسمية بالتسجيل ويجوز نقل ملكية العلامة او رهنها مع المحل التجارى ولا يكون

نقل ملكيتها ورهنها حجة على الغير الا بعد التأشير به فى السجل واشهاره قانونا . ومدة الحماية المترتبة على تسجيل العلامة عشر سنوات اما حق الاختراع فهو براءة تمنح عن كل ابتكار جديد قابل للاستغلال الصناعى سواء اكان متعلقا بمنتجات صناعية جديدة ام بطرق او وسائل صناعية مستحدثة ام بتطبيق جديـــد لطرق او وسائل صناعية معروفة . ويكون الحق فى البراءة للمخترع او لمن آلــــت اليه حقوقه . وتخول البراءة لمالكها الحق فى استغلال الاختراع بجميع الطـــرق ومدة براءة الاختراع خمسة عشر سنة من تاريخ طلب البراءة ويمكن تجديدها لمدة خمس سنوات على الاكثر اذا ثبت ان للاختراع اهمية خاصة وان صاحبه لم يجـــن ثمرة تتناسب مع جهوده ونفقاته .

وعند مراجعة المراجع للعلامات التجارية او لحق الاختراع يطلع علـــــــى المستندات الرسمية المثبتة للملكية اى الشهادة الرسمية لتسجيل العلامة التجارية او البراءة الخاصة بحق الاختراع وان يراعى عدم انقضاء مدتها وتوافر الشروط القانونية لسريان العلامة التجارية او حق الاختراع .

اما عن تقويم هذه الاصول فيجب على المراجع ان يتحقق من المـــــــــفردات الخاصة بها وتعرف طبيعتها والتأكد من ان المبالغ قد دفعت فى مقابل الانتفاع بهذه الحقوق المعنوية . ولان هذه الاصول والانتفاع بها محددة بمدة زمنيـــــة محددة لذلك يجب استهلاكهم خلال المدة التى ستتمتع المنشأة خلالها بحـــــق الانتفاع بهم ويكون مخصص الاستهلاك على اساس القسط الثابت اى على اســـــاس المدة التى فى خلالها يمكن الانتفاع بهذا الاصل .

## الأصول الثابتة الملموسة

### الأراضى

وهى الاراضى التى تمتلكها المنشأة لاجل غير محدد وملكية مطلقة . ولكـــن يتحقق المراجع من الاراضى يتبع الآتى :

ا ـ من حيث وجود الاراضى :

يطلب المراجع من المنشأة ان تتصل بمصلحة الشهر العقارى لكى توافى المراجع مباشرة على عنوانه بشهادة عقارية تفيد ان الارض مسجلة باسم الشركة وهذه الشهادة تثبت وجود الاصل وملكية المنشأة له . كما انه لو كان هناك رهن على الارض فان مصلحة الشهر العقارى تظهر هذا الرهن فى الشهادة المرسلة منها .

فاذا قامت المنشأة برهن الارض التى تملكها للحصول على قرض فانه يؤشر امام الارض فى سجل الشهر العقارى بذلك . واذا لم يوجد اى تصرفات خلال السنة المالية تخص الارض فترسل مصلحة الشهر العقارى مايسمى بالشهادة السلبية اى ان الارض خالية من اى رهن .

ب ـ من حيث ملكية الارض

يطلع المراجع على مستند الملكية المسجل اى عقد البيع وعلى العقود الابتدائية والمسجلة وجميع المكاتبات الخاصة بشراء الارض. وفى حالة عدم امكان الاطلاع على عقد مسجل لوجوده رهن التسجيل فى مصلحة الشهر العقارى ، فيكتفى المراجع بالاطلاع على العقد الابتدائى ، ومن المستحسن ان يشير المراجع الى انه لم يطلع على العقد النهائى فى تقريره على الميزانية .

ولقد كان يكفى لاثبات الملكية حتى سنة ١٩٢٢ وجود عقد عرفى ، ولكن بصدور القانون رقم ١٨ لسنة ١٩٢٣ قضى بان عقد محرر من انشاء حق ملكية او حق عينى عقارى آخر يجب اشهاره بتسجيله فى مصلحة الشهر العقارى .

فالعقد الابتدائى اذن هو عقد مبدئى بين البائع والمشترى ولم يسجل بعد ولكن العقد النهائى هو العقد المسجل بمصلحة الشهر العقارى .

من حيث القيمـــة

تقوم الاراضى بسعر الشراء وهو الثمن المبين فى العقد المسجل مضافا اليه رسوم ومصروفات التسجيل واتعاب المحاماة والسمسرة وتظل قيمة الارض بالدفاتر بسعر التكلفة ولايجرى عليه اى استهلاك لان الارض لاتبلى بالاستعمال . كما ان التقلبات التى تطرأ على القيمة السوقية للاراضى لايجب ان تؤخذ فى الحسبان الا فى حالة اعادة التقدير لجميع اصول المنشأة .

ويجب ان يكون شراء الاراضى معتمدا من مجلس الادارة فى الشركات المساهمة او من اصحاب المنشأة او الشركاء فى غيرها . كما يجب ان يكون البيع او التصرف بالرهن معتمدا ايضا . وفى حالة وجود رهن على الاراضى فيجب ان يظهر هذه الحقيقة بالميزانية .

# المبـــانى

قد تشترى المبانى تامة وهنا يطلع المراجع على عقد الشراء المسجل وقد تشترى الاراضى بما عليها من مبان ويحدد لها ، ثمنا اجماليا وهنا يجب تقرير قيمة المبانى على حدة لكى يجرى عليها الاستهلاك لانها من الاصول الثابتة القابلة للاستهلاك اما الاراضى فلا تخضع للاستهلاك . ويقوم بتقويم قيمة المبانى شخصيا فنيا خبيرا كمهندس وتظهر المبانى بثمن التكلفة اى ثمن الشراء او الثمن المخصص لها من الثمن الكلى مضافا الى ذلك رسوم ومصروفات التسجيل . ويحتسب استهلاك على المبانى بالقسط الثابت وتظهر المبانى بالميزانية بقيمة التكلفة مطروحا منه الاستهلاك .

وقد تقوم المنشأة بتشييد المبانى التى تحتاج اليها اما بتكليف مقاول بأعمال البناء وجميع لوازمه بالكامل او تقوم المنشأة نفسها بوساطة عمالها وفنيها بانجاز التشييد . فاذا لجأت المنشأة الى مقاول فعلى المراجع ان يطلع على عقود المقاولة والشروط الواردة به ويتأكد من اعتماد مجلس الادارة والتأكد من

العطاءات المقدمة ورسوها على المقاول الذى تقدم بأقل تقدير. واذا تمت المبانى خلال السنة المالية فتظهر فى الميزانية العمومية بالقيمة المدفوعة عنها عقد المقاولة مضافا الى ذلك اى زيادات تطلب الامر دفعها لانفاقات خاصة . اما اذا لم تكن المبانى قد تمت فى خلال السنة المالية فيؤخذ فى الحسبان قيمة شهادات المهندس عن الاعمال التى تمت . ولن يبدأ احتساب استهلاك على هذه المبانى الا عند استعمالها .

واذا قامت المنشأة بتشييد المبنى فيجب على المراجع ان يطلع على حسابات التكاليف الخاصة بها من مواد بناء واجور عمال ومصروفات . واذا كان هناك عقود بخصوص اعمال معينة يقوم بها مقاولون فيجب الاطلاع على هذه العقود ومعرفة ما دفع على الحساب وقيمة العمل الذى تم بموجب شهادة المهندس وتظهر المبانى بقيمة تكلفتها مطروحا منها الاستهلاك المناسب.

ويجب ان يتأكد المراجع ان المبانى خالية من الرهن او الضمانات المختلفة ويتم ذلك عن طريق شهادة من مصلحة الشهر العقارى ترسل الى المراجع رأسا . وفى حالة وجود رهن او اى التزام آخر فيجب ان يشير الى ذلك امام بند المبانى بالميزانية واذا لم يتم ذلك وجب على المراجع ان يشير الى ذلك فى تقريره .

وتتراوح نسب استهلاك المبانى بين ٢٪ ، ٢,٥٪ وهذا حسب الغرض الخاص من المبانى ، فمبانى الادارة تستهلك بمعدل اقل من المبانى المخصصة للمصانع وكذلك المبانى التى تستخدم بها آلات ثقيلة تحدث رجا فى المبنى يرتفع فيها نسبة الاستهلاك .

## المبانى المقامة على أرض الغير

قد تستأجر الارض ويقام عليها المبنى لحساب المنشأة . وعقد ايجار الارض محدد بعدد من السنوات منصوص عليها فى العقد كما تنص معظم العقود على انه فى حالة انتهاء مدة العقد تنتقل الارض بما عليها من مبانى الى المؤجر ، او قد يتفق على امتداد فترة العقد مدة اخرى . وتختلف فى هذه الحالة نسبة

الاستهلاك تبعا لمدة العقد او المدة المنتظر تأجير الارض خلالها • وتحتسب نسبة الاستهلاك فى هذه الاحوال على اساس قيمة المبنى ومدة العقد وتحمل الحسابات الختامية بقسط ثابت محسوب على هذا الاساس كما يستحسن ان لا يؤخذ فى الاعتبار مدة تجديد العقد وانما يحتسب الاستهلاك على اساس المدة الاصلية المعمول بها عنها عقد الايجار•

# الآلات

للتحقق من الآلات يلجأ المراجع الى الخطوات التالية :

١ ـ فى اثناء مراجعته المستندية يطلع على الفواتير والعقود والايصالات الخاصة بشراء الآلات ويتأكد من مطابقتها لاوامر الشراء المعتمدة من الادارة وكما سبق ان اشرنا يضم المراجع عند مراجعته الاولى للمنشأة كشفا بالآلات استقاه من مراجعته المستندية للملف الدائم للمراجعة • وعليه ان يعدل من هذا الكشف فى مراجعته التالية بالاضافة او بالنقص فى حالتى الشراء الجديد او الاضافات والبيع•

٢ ـ اذا كانت المنشأة تحتفظ بسجل للالات تراجع تفاصيل الآلات فى هذا السجل مع الكشف الذى اعده اثناء مراجعته المستندية •

٣ ـ اذا لم تكن المنشأة تحتفظ بسجل للآلات فيطلب اعداد كشف تفصيلى بالآلات التى تمتلكها المنشأة فى تاريخ الميزانية العمومية مبين فيه قيمة هذه الآلات تفصيليا والاضافات الجديدة خلال العام والمبيعات التى تمت فى اثناء السنة نفسها • ويجب ان يعتمد هذا الكشف مسئول فى المنشأة وعليه ان يتحقق من البيانات الموجودة به من واقع مستندات شراء الآلات مباشرة او من الكشف الذى اعده من مقتضى هذه المستندات•

٤ ـ فيما يختص بالآلات المتعاقد عليها والتى لم ترد بعد او بالطريق فى نهاية السنة المالية فعليه ان يراجع العقود والاعتمادات المستندية الخاصة بها ( اذا

كانت مشتراه من خارج القطر ) • ويتتبع المراجع ماحدث لهذه الآلات من حيث ورودها فى بداية السنة الجديدة • كما يطلب المراجع كشفا معتمدا بالآلات المتعاقد عليها والتى لم ترد بعد •

٥ـ اذا قامت المنشأة بصنع وتجميع الآلات او بعضها بمصانعها فيطلع المراجع على تكلفة صنع هذه الآلات من واقع حسابات التكاليف ، كما يطلع على اعتماد الادارة بصنع هذه الآلات •

٦ـ فيما يختص من التحقق من قيمة الآلات فينبغى ان تظهر قيمة الآلات بسعر التكلفة فى حساب الآلات ويمثل رصيد حساب الآلات مجموع الكشوف التفصيلية التى قدمت للمراجع عن الآلات التى تمتلكها المنشأة •

٧ـ فيما يختص بالاستهلاك ففى العادة تقدم للمراجع كشفا تفصيليا باستهلاك الآلات محتسبا لكل آلة على حدة حسب ظروفها ، وهذه الكشوف يجب ان تكون معتمدة من الفنيين ومن الادارة وان تكون نتيجة جرد فعلى للآلات فى نهاية السنة المالية •

وموقف المراجع من الاستهلاك وكفايته او عدم كفايته او زيادته عن اللازم وعدم استهلاك سبق ان اشرنا اليه عند الكلام عن الاستهلاك وليس هناك نسبة واحدة للاستهلاك لأى آلة. انما يستطيع المراجع بخبرته واستعانته بآراء الفنيين ان يحكم على ملائمة النسبة الموضوعة للاستهلاك • فقد يجد ان نسب الاستهلاك مختلفة فى منشأتين يراجعهما ولهما نفس الظروف من ناحية الانتاج الا ان احدى المنشأتين تحتسب استهلاكها بمعدل اقل من المنشأة الاخرى فقد يقبل المراجع النسبتين فى كل من المنشأتين ، الا انه لن يقبل الوضع لو لجأت احداهما الى تخفيض نسبة الاستهلاك او رفعها عن المعدل الذى جرت على احتسابه ، لانه فى هذه الحالة قد يكون لادراتها غرض آخر سواء تخفيض او رفع معدل صافى الربح ، وامام تغيير نسبة الاستهلاك من سنة الى اخرى يكون واجب المراجع ان يلفت نظر الادارة الى عدم قبوله بهذا التغيير

واذا لم تقتنع ادارة المشروع فعليه ان يضمن ذلك بتقريره عن الميزانية ٠

كيفية شراء الآلات وسداد القيمة

تشترى الآلات اما محليا او من الخارج ، وفى حالة الشراء المحلى فان الثمن يسدد سواء فورا او بعد أجل او بالتقسيط او قد تشترى الآلات شراء تأجيريا ٠

والشراء المحلى للالات تتبع فيه نفس الخطوات التى تتبع عند الشراء العادى فالمورد داخلى وتسدد اليه قيمة الآلات ويقدم فاتورة مخالصة او فاتورة وايصال استلام النقدية ٠ ويتحقق المراجع من اعتماد الشراء ومن فاتورة الآلات ومن ايصال استلام النقدية ويضاف الى قيمة الآلات المصروفات الرأسمالية المصاحبه لشراء الآلات واستعمالها ٠

وفى حالة الشراء بالتقسيط فيتحقق المراجع من عقد الشراء بالتقسيط ويظهر العقد شروط البيع واقساط تسديد الثمن ويراعى هنا الفصل بين الثمن النقدى للالات والفائدة وتعتبر الفائدة مصروفا ايراديا يحمل لحساب الارباح والخسائر اذ ان الفائدة تعتبر عبئا ماليا نتيجة تأجيل دفع قيمة الآلات وتولى المورد تمويل الشراء حتى يتم تسديد الثمن ٠ فكأن الفائدة هنا تماثل فائدة القرض ومكانها حساب الارباح والخسائر وتتحمل المدة المالية الفائدة عن الاقساط التى سددت فى خلالها ٠ وتظهر قيمة الآلة المشتراة بقيمتها النقدية ويحتسب الاستهلاك على هذا الاساس من يوم استلامها واستخدامها فى الانتاج ٠

اما الشراء الخارجى فيتم تسديد قيمة الآلات حسب الشروط التى بين البائع والمشترى ويجب ان توافق ادارة الاستيراد على استيراد الآلات ويعزز الطلب المقدم الى ادارة الاستيراد بخطاب من وزارة الصناعة بموافقتها على استيراد هذه الآلات من البلد المعين وبعملتها ٠ ولا يستطيع المشترى ان يدفع للبائع قيمة الآلات مباشرة لاختلاف العملة ويجب ان يتوسط بنك فى الدفع ٠ فيدفع المشترى الى البنك

قيمة الآلات بالعملة المحلية او قد يتفق مع البنك على تمويل العملية نظير فائدة . ويتولى البنك الاتصال بالبائع عن طريق مراسله الموجود فى البلد الاجنبى ويستلم مستندات الشحن التى يقوم بدوره بتسليمها الى المشترى بعد تسديده لقيمة الآلات . ومن مستندات الشحن الفاتورة التى تظهر قيمة الآلات وشروط التسليم ، تضاف الى قيمة اى علاوات وعمولات ومصاريف الشحن والتخليص والرسوم الجمركية .. الخ . من المصاريف الرأسمالية المصاحبة لشراء الآلات . وتعتبر كل هذه مستندات مؤيدة لعملية الشراء وتحديد قيمة الآلات ويجب ان يطلع عليها المراجع عند تحققه من قيمة هذه الآلات .

## العدد الصغيرة

يقصد بالعدد الصغيرة ما يستعمل فى المصنع للمساعدة فى الانتاج والتى ليس للوحدة منها قيمة كبيرة مثل ( الشواكيش ، المناشير ، القوالب ، النماذج ) وهذا النوع من الاصول معرض للكسر او التلف او الضياع وعمره الانتاجى قصير والوحدة منه لاقيمة كبيرة لها وانما يستمد هذا الاصل قيمته من مجموعه اى من كثرة عدد الوحدات المستعملة منه . ونظرا لصغر الوحد فان يكون عمليا اجراء استهلاك على اساس قسط ثابت او متناقص بالنسبة للوحدة وانما تؤخذ القيمة كلها ويجرى استهلاكها على اساس اعادة التقدير وتبنى طريقة اعادة التقدير على اساس اجراء جرد فعلى لهذا الاصل فى نهاية العام فيقدم للمراجع كشفا بالموجود الفعلى لهذه العدد الصغيرة فى نهاية العام طبقا للجرد الفعلى الذى اجراه المسئولون فى المنشأة ويتحقق المراجع من قيمة هذا الجرد الفعلى بمطابقة كشوفات الجرد مع دفاتر المخازن وبطريق اجراء اختبارات على الانواع المهمة من هذا البند والموجودة فى المصنع ، وتتبع حركة الاصناف المهمة منه بأن يتحقق مما كان موجودا منها فى بداية العام وما اشترى خلال العام وما هو موجود فى نهاية العام طبقا للجرد .

وقيمة هذا الاصل فى نهاية العام مستمدة من الجرد الفعلى الذى اجرى فى نهاية السنة ، ويحمل حسابات التشغيل بمقدار الاستهلاك الفعلى نتيجة اعادة التقدير عن طريق حساب الموجود فى اول المدة مضافا اليه المشترى فى اثناء العام مطروحا منهما المتبقى فى نهاية العام. واذا شك المراجع فى مقدار هذا الاستهلاك من حيث كبره وجب ان يلفت نظر الادارة الى ذلك حتى تتلافى الضياع واذا تحتم الامر يشير الى هذا الضياع فى تقريره.

## الأثاث والآلات المكتبية

يشمل الاثاث ماهو موجود فى الادارة والمصنع وفروع المنشأة واقسامها المختلفة كما يشمل ماهو ثابت فى المبانى كالدواليب والخزن والارفف والتركيبات الكهربائية فى الاسقف وفى الجدران وغير ذلك من لوازم الاستعمال فى المكتب والآلات الحاسبة وغير ذلك .

ولابد ان يكون هناك نظاما لمراقبة الاثاث نظرا لتعدد انواعه وتبعثرها فى اماكن مختلفة من المنشأة وخصوصا فى المنشأة الكبيرة الحجم. وهذا النظام مستمد من وجود سجل للاثاث فيه حصر للاثاث الموجود على اساس نوع الاثاث ومكان وجوده وتاريخ شراء كل قطعة منه وثمن شرائها . وتتبع بعض المنشآت طريقة تمييز قطع الاثاث بتثبيت قطعة معدنية عليها نمرة مسلسلة تعرف بها هذه القطعة وتثبت على اساسها فى سجل الاثاث . وكما نعرف فان حساب الاثاث بدفتر الاستاذ العام يمثل الثمن الاجمالى للاثاث بسعر التكلفة مضافا اليه الاضافات الجديدة ومطروحا منه المبيعات التى تمت خلال السنة المالية . وعند بيع اى قطعة من الاثاث يجب حساب ربح او خسارة عملية البيع عن طريق طرح ثمن البيع من ثمن التكلفة بعد انتقاصه بمخصصات الاستهلاك التي احتجزت من يوم الشراء حتى تاريخ البيع.

ويقدم للمراجع كشفا بقطع الاثاث الموجودة فى نهاية المدة وعليه ان يقارن هذا الكشف بالكشف المحتفظ به في اوراق المراجعة والذي سبق ان اخذه فى المدة السابقة

مراجعته المستندية للدفاتر ، كما يطابق هذا الكشف مع سجل الاثاث ومن المستحسن ان يقوم بعمل جرد اختبارى للاثاث ليتحقق من وجوده الفعلى، اما ملكيته فمن المعروف ان الحيازة فى المنقول سند الملكية ، وعلى هـذا فوجود الاصل فى مكان المنشأة دليل على ملكيتها له .

ويقوم الاثاث بثمن التكلفة او الشراء ناقصا الاستهلاك ، ويحتسب الاستهلاك على اساس القسط الثابت او المتناقص ، ونسبة الاستهلاك تختلف من نوع الى آخر من الاثاث اذ قد يشمل انواع من الآلات مثل الآلات الكاتبة او الخزائن ، والاثاث نفسه يستهلك بمعدل ٥٪ الى ١٠٪ سنويا اما الآلات الكاتبة والحاسبة وماشابهها فتستهلك بنسبة على تتراوح بين ١٠٪ الى ١٥٪ سنويا . وعلى هذا فانه من المتعين التفرقة بين انواع الاثاث واحتساب معدل الاستهلاك المناسب لكل نوع.

## السيارات ووسائل النقل

وتشمل السيارات واللوريات ووسائل النقل الداخلى فى المصنع والتى تملكها المنشأة . وفى اثناء مراجعة المراجع المستندية يعد كشفا بالسيارات واللوريات التى تشتريها المنشأة مع بيانات عن ثمنها وموديلها وارقامها وهذه السيارات واللوريات يجب ان تكون مرخصة باسم المؤسسة ويؤيدها دفتر الرخص الصادر من ادارة المرور . وتحتفظ المنشأة عادة بسجل للسيارات مبين به رقم ترخيص السيارة ورقم الموتور ومدة التأمين وقيمة السيارة والاستهلاك السنوى ومجمع الاستهلاك واى ايضاحات اخرى . ويجب ان تكون السيارات مؤمنا عليها ضد الحوادث للغير على الاقل .

ويتأكد المراجع من الملكية والوجود باطلاعه على رخص السيارة وبوالص التأمين وبطلبه شهادة من ادارة المرور عن وجود هذه السيارات واللوريات باسم المنشأة .

اما من حيث القيمة فان السيارات تظهر فى الميزانية بثمن التكلفة على ان يطرح منها نسبة الاستهلاك على اساس القسط الثابت . وفى العادة تكون نسبة استهلاك السيارات واللوريات مرتفعة نظرا لتعرضها للتلف نتيجة استعمال

بالرغم من وجود الصيانة المستمرة كما ان موديلاتها عرضة للتغيير من سنة الى اخرى وتتراوح نسبة استهلاك سيارات الركوب بين ٢٠٪ الى ٢٥٪ ونسبة استهلاك لوريات النقل بين ٢٥٪ الى ٣٠٪

## الاستثمارات في شركات تابعة

وتشمل هذه الاستثمارات الاسهم التى تملكها شركة فى شركة اخرى او اكثر وغرض الاحتفاظ بها ليس الحصول على العائد فقط ولكن السيطرة على اعمال تلك الشركة او الشركات عن طريق التصويت فى الجمعية العمومية وفى مجلس الادارة . وهذا النوع من الاصول يعتبر اقرب مايكون للاصول الثابتة من ناحية طول مدة التمليك والغرض الاساسى من تملكها هو المساعدة على تحقيق سياسة الشركة القابضة ويصعب على الشركة القابضة التنازل عن هذه الاسهم المشتراه لغرض استثمار جانب من اموال الشركة السائلة والحصول على الايراد . ومن ناحية اخرى فان قيمة هذه الاستثمارات مستمدة من تكلفتها ولايجب ان تتأثر بالقيمة السوقية ، وعلى هذا فانها تظهر بقيمة الشراء الا انها لاتعامل معاملة الاصول الثابتة من حيث احتساب استهلاك عليها .

وللتحقق من ملكية ووجود هذا الاصل يطلع المراجع على صكوك الاسهم اذا كانت محتفظة بها فى المنشأة ويعمل كشفا بها يحتفظ به فى ملف المراجعة الدائم اما اذا كانت الصكوك محتفظ بها لدى بنك فانه يطلب شهادة ترسل اليه رأسا بتفاصيل الاوراق المودعة لديه لحساب الشركة . ولا يقبل المراجع شهادة من اى شخص او هيئة ليس لها حق حفظ هذه الاوراق اذ ربما تكون هذه الاوراق مرهونة لدى الشخص او لدى الهيئة وتخفى الشركة رهن هذه الاوراق عن المراجع . ثم يجب على المراجع ان يتأكد من هذه الاوراق قد حولت باسم الشركة باعتبارها انها اسهما اسمية .

ويدرج عادة فى هذا البند السندات الحكومية المشتراه طبقا للقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ أى الذى ينص على تجنيب ٥٪ من ارباح الشركة الصافية لشراء سندات حكومية ، وهذه السندات لا يمكن التصرف فيها الا بقرار من وزير الاقتصاد ، وعلى هذا فان هذه السندات مشتراة لغرض الاحتفاظ الدائم بها ولغرض مساهمة الشركات فى النشاط الانتاجي للدولة عن طريق مساهمتها فى القروض التى تصدرها الدولة .

وتظهر الاستثمارات فى الشركة التابعة بالميزانية بقيمة التكلفة ولا يهتم بالتقلبات التى تطرأ على قيمة الاستثمارات السوقية . فالغرض الاساسى للشراء هو الاحتفاظ بها وليس لغرض استثمار جانب من اموال الشركة السائلة ثم البيع لغرض تحقيق ربح . الا انه قد تهبط قيمة الاستثمارات هبوطا كبيرا لاى سبب مثل تحقيق الشركة التابعة لخسائر كبيرة ، فينبغى فى هذه الحالة عمل مخصص لهبوط اسعار الاستثمارات او اظهار القيمة السوقية كمذكرة فى الميزانية . واذا لم توافق الادارة على احد هذين الحلين فأن المراجع يشير فى تقريره الى حقيقة الانخفاض الكبير للقيمة السوقية لهذه الاستثمارات .

# الفصل الثانى

# التحقق من الأصول المتداولة

## ١ المخزون السلعى

يختلف المخزون السلعى فى المنشأة التجارية عنه فى المنشأة الصناعية ، ففى الاولى يتكون المخزون السلعى من بضاعة تامة معدة للبيع . اما فى الثانية فالمخزون السلعى يشمل مواد أولية وبضاعة تحت التشغيل وسلع تامة الصنع علاوة على مهمات ( مثل الوقود ، والزيوت ، والبنزين ..الخ ) وقطع الغيار التى تستعمل فى الآلات والمخزون السلعى ليس ما هو موجود بمخازن المشروع فقط وانما كل انواع المخزون الذى يمتلكه المشروع فى نهاية السنة المالية بغض النظر عن مكان وجوده سواء فى طريق النقل الى المخازن او ما هو موجود منه عند الغير لحساب المشروع بأن صورة من الصور مثل بضاعة أمانة او ضمان لقرض ..الخ .

ويعتبر التحقق من المخزون السلعى مهمة هامة للمراجع ومن أشق مسئولياته للاسباب التالية :

١ـ يمثل المخزون السلعى اكبر اصل متداول ذات قيمة كبيرة بالنسبة للمشروع.

٢ـ ان هناك طرق متعددة لتسعير المخزون السلعى .

٣ـ ان تحديد قيمة المخزون السلعى له اثر مباشر على تكلفة المبيعات وبالتالى على الدخل عن العام.

٤ـ ان المخزون السلعى معرض اكثر من غيره من الاصول لاخطاء كبيرة وللتلاعب والسرقة .

٥ـ ان التغير فى مستويات الاسعار فى السنوات الاخيرة ، جذب الانظار الى عدم كفاية الطرق المستعملة للمحاسبة عن المخزون .

٦ـ ان التحقق من كميات المخزون ، وظروفه ، وقيمته يعتبر مهمة معقدة وصعبة بخلاف العناصر الاخرى المكونة للمركز المالى للمشروع.

وعند تحقق المراجع من المخزون السلعى يجب ان يكون يقظا لاحتمالات الخطأ المتعمد فى تقويم المخزون ، علاوة على الاخطاء غير المتعمدة فى تحديد الكميات

من المخزون وقيمتها ، والتعمد فى تقويم المخزون بالخطأ مرجعه التهرب الضريبى او اخفاء الربح الحقيقى والمركز المالى للمشروع.

## مسئولية المراجع تجاه المخزون السلعى

اختلفت الآراء نحو مسئولية المراجع تجاه المخزون السلعى وهل عليه ان يقوم بالجرد الفعلى للمخزون للتحقق من كمياته والتوصل الى قيمته . ففى سنة ١٨٩٦ صدر حكم فى انجلترا فى قضية كينجزتون كوتون ميل بانه ليس من واجبات المراجع اجراء جرد فعلى للمخزون السلعى وانما ليس معنى ذلك انه ليس عليه اى واجبات ازاء المخزون السلعى . وتتلخص القضية فى ان حسابات الشركة اظهرت رقما مغالا فيه للمخزون مما ادى الى كبر رقم الارباح وقد اعتمد مراقب الحسابات بما فيها من مغالطة كبيرة لرقم البضاعة بالمخزون . غير ان المراجع لم يشتبه فى قيمة البضاعة واعتمد على شهادة مقدمة من المسئولين بالشركة . وقد اعفى الحكم المراجع من المسئولية على اساس حسن النية وعدم اشتباهه فى صحة الشهادة المقدمة له .

الا انه منذ ذلك الوقت صدرت قوانين الشركات والتى حددت بصورة واضحة واجبات المراجع ، كما انه تحسنت الطرق المتبعة فى النظم المحاسبية للشركات والمستويات العامة للمراجع ، واصبح على المراجع ان يتحقق من الطريقة والاجراء الذى اتبع فى تحديد المخزون السلعى وانه تم بطريقة سليمة ، بان يختبر سلامة الطريقة المتبعة فى تحديد الكميات وتقييم المخزون السلعى . وتعتمد اختباراته ومدى اتساع نطاقها على وجود رقابة داخلية سليمة للمخزون .

وفى جمهورية مصر العربية يتطلب الامر من المراجع ان يشترك فى جرد المخازن وان يجرى جردا مفاجئا جزئيا او كاملا خلال العام وان يشير الى نتائج هذا الجزء فى تقارير المراجعة . وقد نصت المادة ٢٥ من قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٤٠٥ لسنة ١٩٦٦ فى شأن تنظيم مراقبة حسابات المؤسسات والهيئات العامة والشركات والجمعيات والمنشآت التابعة لها على:

يجب الاشتراك فى عمليات الجرد لخزائن ومخازن الوحدات محل مراجعة الادارة كلما امكن ذلك كما يجب بين الحين والآخر ان تجرى الادارة بواسطة اعضائها جردا مفاجئا جزئيا او كاملا لهذه الجهات على ان يشار الى نتائج هذا الجرد فى تقرير المراجعة ٠

اهتمام المراجع فى تحققه من المخزون السلعى يكون فى المجالات الآتية :

١ ـ الكميات

٢ ـ للتسعير

٣ ـ الدقة الحسابية

٤ ـ تقسيم الرقابة الداخلية ٠

ولكى يحقق مسئولياته فى التحقق من المخزون السلعى فانه يجب ان يبدأ باستعراض الرقابة كوسيلة يستطيع من خلال تقييمها ان يحدد مدى الاعتماد على سجلات المخزون ومقدار الاختبارات التى يجريها ٠

ويعقب هذا التقييم الاختبارات المناسبة للسجلات٠ ومراقبة الجرد الفعلى والمناقشة مع المسئولين فى المشروع، والتحقق فى اساس وطرق التسعير للمخزون.

## تحقق المراجع من المخزون

ليتحقق المراجع من الوجود ، فيجب ان يتحقق من كميات البضاعة الباقية ويتم هذا بالجرد الفعلى بدون الاستعانة بسجلات البضاعة ويجرى بتمييز السلع وملكيتها ثم عدها او وزنها او قياسها وتسجيل نتيجة هذه العملية فى كشوفات الجرد ٠ ويشكل فى المنشآت الكبيرة لجان للجرد للقيام بهذه المهمة فى نهاية العام ٠ وقد يستغرق الجرد فترة طويلة مما يترتب عليه ان توقف الشركة من حيث دخول او خروج البضاعة فى اثناء الجرد ، او تستمر الشركة فى نشاطها مع اجراء التسويات للارقام التى توصل اليها الجرد الفعلى وذلك بعمل مذكرة تسوية للمخزون كالآتى هذا اذا ابتدأ الجرد فى تاريخ نهاية السنة المالية :

| | |
|---|---|
| قيمة البضاعة حسب الجرد | ــ |
| يضاف اليها المبيعات التي تمت في خلال الفترة من نهاية السنة المالية حتى انتهاء الجرد | ــ |
| يطرح منها: المشتريات التي دخلت المخازن من نهاية السنة حتى تاريخ انتهاء الجرد | ــ |
| | ــــــــ |
| قيمة البضاعة بتاريخ الجرد | ــ |
| | ════ |

اما اذا ابتدأ الجرد قبل نهاية السنة المالية وانتهى بنهاية السنة المالية فان المبيعات التي تمت في خلال هذه الفترة يجب ان تستبعد من كشوفات الجرد وتضاف المشتريات التي اشتريت في خلال هذه الفترة .

ولن يقوم المراجع او مندوبيه باجراء الجرد بأنفسهم وانما يشرفون على عملية الجرد وتعد مسودات كشوف الجرد تحت رقابتهم ، وتعد هذه المسودات من اكثر من صورة يحتفظ المراجع بصورة منها لمطابقتها مع كشوفات الجرد النهائية التي ستقدم اليه .

ولمراجعة كشوف الجرد يتبع الآتي :

١ ــ يجب ان تكون قوائم الجرد موقع عليها من لجان الجرد ومن موظف مسئول .

٢ ــ يختبر البيانات الواردة بكشوفات الجرد مع ارصدة بطاقات الصنف وارصدة استاذ المخازن وان يبحث عن السبب في اى اختلاف بين الجرد الفعلي للكميات والرصيد الذى تظهره دفاتر المخازن .

٣ ــ التأكد من ان البضاعة المدرجة بقوائم الجرد مملوكة للمنشأة وانها لاتحتوى اى بضاعة تعتبر ملكا للغير مثل بضاعة مباعة في نهاية العام ولم تسلم لاصحابها بعد او بضاعة لدى المنشأة بصفة امانة او كرهن .

٤ ــ ان كميات البضاعة الواردة في كشوفات الجرد قد اعتبرت مشتريات بتقييدها في حساب المشتريات لانه [illegible]

كمشتريات نظرا لورود البضاعة قبل ورود الفاتورة • وللتحقق من ذلك تراجع مفردات يومية المشتريات مع دفتر البضاعة الواردة وخصوصا فى نهاية السنة وفى بداية السنة التالية •

٥ ـ ان يتحقق من ان البضاعة المقيدة فى كشوف الجرد لاتتضمن اصولا ثابتة مشتراة لغرض الاستعمال وليس لغرض البيع•

٦ ـ ان يتأكد من خلو كشوفات الجرد من الخطأ سوا• عن طريق السهو او التعمد وذلك بمطابقة كشوفات الجرد النهائية مع مسودات كشوفات الجرد حتى يمكنه من اكتشاف اى تعديلات او اخفا• اخطا• نشأت من اعادة كتابة هذه الكشوف•

٧ ـ اختبار الاسعار التى قومت بها البضاعة وذلك بالتحقق من الطريقة المتبعة للتقويم واختبار اسعار البضاعة مع فواتير الشرا• وايضا بالرجوع الى حسابات التكاليف وسنشرح فيما بعد طرق التقويم المختلفة للبضاعة •

٨ ـ ان يتحقق من الصحة الحسابية لقوائم الجرد بمراجعة عمليات ضرب القيمة فى الكمية وجمع كشوفات الجرد ونقل المجاميع من كشف الى آخر للتحقق من المجموع النهائى •

## البضاعة المملوكة وفى حيازة الغير

قد يكون جانبا من البضاعة موجودة فى خارج المنشأة لسبب من الاسباب كوجود بضاعة بمخازن الاستيداع انتظارا لتخليصها ، او وجود بضاعة فى شون احد البنوك كرهن لقرض ، او وجود بضاعة لدى وكيل كأمانة لديه • وفى هذه الحالة لن ينتقل المراجع الى هذه الاماكن لجرد البضاعة فانه يكفى المراجع ان يحصل على شهادة بكميات البضاعة التى لدى الجهة التى تحتفظ والتى تمتلكها المنشأة فى تاريخ الجرد على ان ترسل الشهادة مباشرة الى المراجع ، ويتأكد المراجع من البضاعة الموجودة لدى وكلا• بضاعة الامانة عن طريق اطلاعه على الشهادة الواردة من الوكلا•

بخصوص البضاعة الموجودة طرفهم ومطابقة هذه الشهادات مع السجلات التى تحتفظ بها المنشأة لتسجيل البضاعة المرسلة للوكيل والبضاعة المباعة عن طريقهم .

اما فيما يختص بالبضاعة المشتراة من الخارج والتى تم تسديد قيمتها ولكن لازالت فى طريقها الى المنشأة تعتبر ملكا للمنشأة وقد ادرجت من ضمن مشترياتها ، والذى يثبت ملكية هذه البضاعة مستندات الشحن التى تحتفظ بها الشركة والتى قدمها عند وصول البضاعة الى الميناء لتخليص هذه البضاعة، وتوجد هذه المستندات لدى البنك الذى قام بتمويل عملية الشراء، وفى هذه الحالة تطلب مصادقة من البنك بوجود مستندات الشحن لديه وخاصة ببضاعة تمتلكها المنشأة .

## تسعير المخزون السلعى

اعتدنا ان نسمع عند تقويم بضاعة آخر المدة انها تقدر بسعر التكلفة او السوق ايهما اقل ، واعتدنا ان نأخذ هذا التعبير ببساطة أو كما يفهمه الشخص العادى من سعر التكلفة ومن سعر السوق ، الا ان هذه العبارات ذات مغزى عميق ، فتحديد سعر التكلفة يمثل مشكلة وتحديد سعر السوق وما المقصود به ايضا مشكلة .

## سعر التكلفة

ان الاساس العادى المستعمل لتقدير المخزون هو التكلفة مطروحا منها قيمة اى بضاعة لابد من اجراء استهلاك لها فى تاريخ الميزانية العمومية ( لتلفها لانتهاء موسمها مثلا ) . وتظهر الصعوبات العملية عند حساب التكلفة وحساب قيمة البضاعة المراد استنزالها .

وتتكون عناصر التكلفة من :

١ـ المصاريف المباشرة على شراء البضاعة المشتراه لغرض البيع ، في حالة البضاعة التامة الصنع ، المواد الاولية والمواد الاخرى المصاحبة لصنع المادة الاولية .

٢ـ عناصر التكلفة المباشرة الاخرى والتى يمكن ربطها بالمنتج المعين والتى صرفت فى سبيل الحصول على المخزون او وجوده فى حالته الحالية او موقعه مثل العمل المباشر ، النقل ، اللف .

٣ـ جانبا من المصاريف الاضافية التى صرفت على البضاعة المصنوعة . الا انه قبل ان نقرر الوسيلة التى تحسب على اساسها التكلفة ، لابد ان نناقش الى اى حد يكون ادخال المصاريف الاضافية مناسبا للمنشأة المعينة .

تقسم المصاريف الاضافية الى :

اـ مصاريف انتاج مثل ايجار المصنع ، العوائد ، الاستهلاك ، التأمين الملاحظة ، واى مصاريف اخرى غير مباشرة صرفت للحصول على او لصنع المخزون .

ب ـ مصاريف ادارية لا تتصل مباشرة بالحصول على او انتاج المخزون او توصيلة الى صورته الصالحة للبيع او الى موقعه .

حـ ـ مصاريف بيعية .

د ـ مصاريف مالية .

كما تقسم المصاريف الاضافية على اساس آخر هو مصاريف اضافية ثابتة اى مصاريف تصرف سواء انتج المشروع او لم ينتج ( مثل الايجار ، والعوائد ) والتى تصرف على اساس الوقت وليس على اساس الانتاج .

ومصاريف متغيرة والتى تتمشى بمعدل كبير او صغير مع مستوى الانتاج ونشاط المنشأة الا انها غير متصلة تماما بالانتاج او بحجم الانتاج حتى تعتبر مصروفا مباشرا .

وتختلف الآراء فيما يختص بادخال المصاريف الاضافيةعند حساب تكلفة المخزون الا انه في العادة من المتفق عليه ان لاتضاف المصاريف البيعية او المالية

او المصاريف الاخرى التى لاتتصل بوجود المخزون فى حالته التى هو عليهـا او فى مكانه • وفيما يلى الحالات التى تعكس هذا الاختلاف فى الرأى •

١ — فى بعض المنشآت لاتعتبر المصاريف الاضافية عنصرا من عناصر تقدير تكلفة المخزون •

٢ — فى البعض الآخر يضاف الى تكلفة المخزون جانبا من المصاريف الادارية للتوصل الى تكلفة الانتاج والذى صرف بسبب ان المخزون قد حصل عليه او انتج فى خلال الفترة • اما المصاريف الاخرى بما فى ذلك الاستهلاك فتعامل كعبء على الدخـل الخاص بالفترة تحت الحسبان • والسبب فى ذلك ان هذه المصروفات الاخيـرة تصرف بغض النظر عن كمية المخزون الذى يتبقى فى نهاية المدة اى انها ليسـت عنصرا من عناصر تكلفة المخزون •

٣ — فى منشآت أخرى تضيف نسبةمناسبة من كل المصاريف الاضافية الخاصة بالفـترة الانتاجية على اساس انه لغرض الحسابات الختامية فان أى مصروف مهما كانـت طبيعته والذى يخص حتى بطريقة غير مباشرة حيازة او انتاج البضاعة يجب ان يدخل فى التكلفة لهذه البضاعة ولايجب ان يحمل للدخل الا عندما يباع المخزون •
و" النسبة المناسبة " تحدد على اساس المستوى العادى للانتاج •

وهذه الآراء المختلفة عن معاملة المصاريف الاضافية وادخالها او ادخـال جانب منها او عدم ادخالها على الاطلاق قد تكون ذات اهمية فى تأثيرها على قيمة المخزون وبالتالى على الارباح التى تظهرها الحسابات • ولايمكن اعتبار طريقة واحدة منها مناسبة لجميـع المنشآت ولكل منشـأة الطريقة التى تلائم ظروفها انما الطريقة التى تتبعها الادارة يجب ان تحدد بصورة واضحة مع الاخذ فى الاعتبار ظـروف وطبيعة المنشأة نفسها حتى تظهر نتائجها بصورة عادلة واذا انتخبت طريقـة واحدة فيجب اتباعها على الدوام وبطريقة مستمرة من مدة الى اخرى بغض النظر عـن مقدار الارباح او الخسائر التى تحققت • ويمكن للمنشأة ان تغير من طريقة حسـاب التكلفة فى حالة تغير الظروف المحيطة بالمنشـأة وفى هذه الحالة اذا كان التغيير ذا اثر كبير فيجب ان يشار اليه فى الحسابات المنشورة •

والاعتبارات التالية تؤثر فى قرار ادماج المصاريف الاضافية او عدم ادماجها من ضمن تكلفة المخزون السلعى ٠

الاعتبار الاول — طبيعة المنشأة

تختلف طبيعة المنشآت من حيث فترات الانتاج ومن حيث مستوياته وحجم مبيعاتها، فمنشأة تكون فترة الانتاج قصيرة فى حين ان منشأة أخرى تطول فترة الانتاج فيها ، كما ان مستوى الانتاج وهل هو المستوى الطبيعى او الاقل من الطبيعى او الاكثر من الطبيعى يختلف من منشأة الى اخرى طبقا لظروفها الانتاجية والتسويقية ، كما ان هناك عوامل خارجية تؤثر فى المنشآت تأثيرا متباينا ٠ وفى كل هذه الاحوال يجب ان تؤخذ فى الحسبان طبيعة المنشآت الداخلية والخارجية عند تحديد تكلفة المخزون السلعى وهل يضاف الى هذه التكلفة نسبة من المصاريف الاضافية ٠ واى عنصر من عناصر هذه المصاريف هو الذى يضاف او لا تضاف نسبة من هذه المصاريف على الاطلاق ٠ فطول فترة الانتاج بالنسبة لصناعة معينة يستدعى صرف مصروفات اضافية اذا حملت كلها لفترة انتاجية واحدة قد لاتظهر نتائج هذه الفترة ربحا مجزيا ٠ فى حين انه من المستحسن ترحيل جانب من المصاريف الاضافية لفترة تالية عن طريق اضافة هذه المصاريف الى تكلفة المخزون السلعى ٠ فى حين ان قصر فترة الانتاج لايستدعى ترحيل المصاريف الاضافية من فترة لاخرى نظرا لان هذا الترحيل يكون اثره ضئيل على ارباح الفترات ٠

الاعتبار الثانى — مستويات الانتاج والبيع :

اذا كان مستوى الانتاج يتمشى مع مستوى البيع وان كلاهما يخضع لمستوى ثابت نسبيا ، فان اضافة المصاريف الاضافيــة للمخزون السلعى يكون اثره طفيف على مستويات الارباح بين الفترة والاخرى٠

واذا كان مستوى الانتاج لايتمشى مع مستوى البيع • كان يكون الانتاج متزايد لان المنشأة تخزن لغرض بيع كبير فى فترة تالية ، او ان الانتاج مستمر بالرغم من انخفاض البيع وتراكم المخزون السلعى • فهنا من الافضل تحميل المخزون بجانب من المصاريف الاضافية حتى لاتتحمل فترة واحدة بالمصاريف الاضافية كلها نظرا لعدم بيع كل الانتاج الذى انتج خلال هذه الفترة •

الاعتبار الثالث – تقطع فى الانتاج او نزول عن مستواه لظروف استثنائية:

اذا كان من المتبع فى بعض المنشآت اضافة جانب من المصاريف الاضافية الى تكلفة المخزون ، فان هذا الاجراء يجب ان يتوقف فى حالات تقطع الانتاج وعدم تواصله نتيجة للاضرابات او الظروف القهرية مثل الحريق او القلة غير الطبيعية فى الطلبات او الصعوبات المؤقتة فى الحصول على المواد مما يترتب على ذلك كله خفض غير طبيعى فى حجم الانتاج • وفى هذه الظروف ولو ارادت المنشأة الاستمرار فى اضافة المصاريف الاضافية لتكلفة المخزون فانه يجب ان تكون هذه الاضافة على اساس المستوى العادى للانتاج وليس على اساس المستوى الفعلى على ان يعامل هذا الفرق فى المصاريف الاضافية كعبء على الايراد فى الفترة التى صرف خلالها المصروف ويلاحظ انه لو نسبت المصاريف الاضافية الى الانتاج الفعلى يكون تأثير هذا نقل جانب من المصاريف الاضافية فى الفترة التى حدث خلالها الظرف الاستثنائى الى الفترة التالية التى ليس فيها ظرف استثنائى • ويكون نتيجة ذلك الاستبعاد من حساب ارباح وخسائر الفترة الاستثنائية جانبا كبيرا من المصاريف التى يجب ان يتحملها ونقلها الى حساب الربح او الخسارة للفترة التالية وبالتالى يظهر الربح او الخسارة بصورة واضحة تأثره بهذه الظروف الاستثنائية •

الاعتبار الرابع : خطر تصريف المخزون بخسارة :

من المستحسن التغاضى عن اضافة المصاريف الاضافية لتكلفة المخزون السلعى فى المنشآت المتنافسة الى حد كبير او تلك التى لها سوق حساس لمنتجاتها حتى يتجنب تحويل مصاريف الى مدد تالية قد يتحقق المخزون خلالها خسارة وبالتالى لاتسترد هذه المصاريف ٠ ومثال لهذه المنشآت تلك التى تتعامل فى السلع التى تتغير موداتها بسرعة او السلع التى يختلف ذوق الجمهور ازاءها بسرعة مما يترتب عليه تصريف العائض من المخزون بخسارة ٠ وكذلك المنشآت التى تستعمل باستمرار وسائل جديدة للانتاج وتصميمات جديدة مما يجعل المخزون غير ذا قيمة ويباع باسعار لاتتعدى التكلفة الاولية ٠

الاعتبار الخامس : المخزون لغرض التعتيق :

تحتفظ بعض الصناعات بانتاجها لفترة طويلة لغرض تحسينه وبيعه فى صورة احسن مثال ذلك صناعات الاخشاب والمشروبات الروحية ٠ غير ان عامل تحديد السعر بالنسبة لمنتجات هذه الصناعات يتوقف على عوامل خارجة عن ارادة المنشأة وتبعا لهذه الظروف تستبعد فى العادة المصاريف الاضافية الثابتة من تكلفة المخزون حتى يتجنب تحميل جانب كبير ومتزايد من المصاريف التى تتوقف على عامل الزمن للفترات التالية والتى يكون استردادها مشكوك فيه عند تحديد سعر البيع٠

الاعتبار السادس : العقود الطويلة الاجل :

بعض المنشآت تتولى تنفيذ عقود يمتد تنفيذها الى سنوات عديدة ( مثل بناء السفن او بناء مصانع ٠٠ الخ ) ٠ وبالنسبة لهذا النوع من المنشآت جرت العادة على اضافة المصاريف الاضافية الى البضاعة تحت التشغيل ٠

اذ انه بالنسبة لمنشآت تتولى تنفيذ عقود طويلة الاجل تظهر الحسابات المالية

خسائر فى السنوات الاولى تتبعها ارباح كبيرة فى السنوات التى يتم فيها العقد والتفرقة بين منشآت من هذه النوع والمنشآت السابقة • (والتى تخزن لغـــرض التحقيق ) ان فى الاولى هناك عقودا محددة واسعارها متفق عليها سلفا، فى حين ان فى الاخيرة لن يكون سعر البيع معروفا أو محدد سلفا •

الاعتبار السابع : مدى تمشى المصاريف الثابتة مع الانتاج :

كلما كان التغيير فى المصاريف الثابتة اقل بالنسبة لحجم الانتاج وكلما كانـت هذه المصاريف مرتبطة اكثر بعامل الزمن ، كلما كان المبرر فى عدم ادماجهـــا فى التكلفة اقوى •

هذه اهى الاعتبارات المهمة التى تؤخذ فى الاعتبار عند النظر فى امكان احتساب المصاريف الاضافية من ضمن تكلفة المخزون او عدم احتسابها •

## طرق احتساب التكلفة

هناك طرق عديدة لاحتساب التكلفة يتوقف استعمال كل طريقة حسب ظروف المنشأة ، كما قد تستعمل منشأة طريقة واحدة لاحتساب التكلفة فى حين ان منشأة اخرى لها نشاط متعدد تستعمل اكثر من طريقة لحساب التكلفة بالنسبـة لكل نوع من انواع البضاعة التى تتعامل فيها او المواد الاولية التى تصنعهـــا • ويجب ان نلاحظ ان الطريقة التى تختار لاحتساب التكلفة يجب ان تستعمـــل بطريقة مستمرة ومن فترة الى اخرى •

والطرق التالية هى الطرق الاساسية لاحتساب التكلفة •

## تكلفة الوحدة

ويتوصل اليها عن طريق ايجاد التكلفة للمخزون وايجاد التكلفة بالنسبـــة للوحدة الواحدة سواء اكانت سلعة او وحدة قياسية او وحدة موازين او وحدة كيل •

وهذه الطريقة غير عملية ولا تستعمل كثيرا لانها لا تحتاج لعمليات حسابية معقدة وتسفر النتيجة عن ان تكلفة احتساب المخزون بهذه الطريقة تكون مرتفعة ٠

## الوارد أولا الصادر أولا

وتحتسب التكلفة في هذه الحالة على فرض ان البضاعة المباعة او المستعملة في الانتاج هي التي احتفظ بها اطول مدة ، وان البضاعة المتبقية هي احدث شراء او انتاج ٠

## متوسط التكلفة

تقدر الكمية الباقية من البضاعة بمتوسط سعر التكلفة للكميات التي اشتريت تباعا اثناء السنة على ان تدخل في حسابها هذا المتوسط سعر تكلفة البضاعة الموجودة في بداية الفترة ٠

## التكلفة النمطية

وتقدر سعر نمطي للوحدة قبل عملية الشراء بالاخذ في الاعتبار اسعار الشراء والتنبوء بالتغيرات فيه وهذه الطريقة مناسبة في حالة البضاعة التي تتعرض لمراحل انتاجية مختلفة او التي تنتج على اساس الانتاج الكبير٠ الا ان هذه الطريقة لن ينتج عنها تقارب بالتكلفة الفعلية الا اذا كان هناك اعادة نظر مستمرة في الاسعار النمطية الموضوعة مع التعديلات المناسبة للسعر النمطي ٠

## سعر البيع النمطي

ويقدر قيمة المخزون باحتسابه على اساس سعر البيع ثم يطرح منه نسبة الربح الاجمالي ، ومن الواضح ان هذه الطريقة سهلة في المنشآت التي تتعامل بالتجزئة ٠

## سعر السوق

يقصد بسعر السوق صافى القيمة البيعية او سعر الاستبدال او سعر الاحلال .

## صافى القيمة البيعية

وتعنى صافى القيمة البيعية للقيمة المقدرة لبيع المخزون فى تاريخ الميزانية العمومية والتى ستحقق نتيجة التخلص من المخزون بالطريقة العادية وفى صورته الحالية او بعد ادماجه فى المنتج الذى يباع، ثم استبعاد جميع المصروفات التى صرفت قبل او اثناء التصريف . وعلى هذا فان القيمة البيعية الصافية تقدر بعد الاخذ فى الحسبان جميع المعلومات الموجودة بما فى ذلك التغير فى اسعار البيع منذ تاريخ الميزانية العمومية الى الحد الذى تعتبره هذه المعلومات مفيدة فى تحديد القيمة الصافية المحققة للمخزون فى الاوضاع العادية . ويعنى هذا الاخذ فى الاعتبار مدى امكانية التصريف والكميات المخزونة وظروف المخزون بالنسبة للطلب المنتظر ، وكذلك التأثير المنتظر على اسعار البيع نتيجة التغير الذى حدث لاسعار شراء المواد او البضاعة .

## سعر الاستبدال أو الاحلال

فى كثير من المنشآت من المهم أن تقارن التكلفة بالسعر الذى ينتظر استبدال المخزون به اذا كان الاخير اقل من التكلفة .

ويقصد بسعر الاستبدال ، السعر الذى يتوقع ان يشترى به المخزون فى تاريخ الميزانية العمومية وفى الظروف العادية للمنشأة . وفى حالة منشأة صناعية فان هذا السعر يبنى على اساس سعر استبدال المواد الاولية مضافا اليه التكاليف الاخرى للمنشأة والمرتبطة بحالة المخزون فى تاريخ الميزانية العمومية .

وعلى هذا فان المقارنة منصبة على سعر التكلفة كما حددناه فيما سبق وهو سعر التكلفة مضافا اليه المصاريف الاضافية او لا تضاف اليه المصاريف الاضافية طبقا لظروف المنشأة ، وسعر الاستبدال ، وصافى القيمة البيعية للمخزون السلعى ايهما اقل ، الا ان هذه المقارنة قد تكون ذات فاعلية بالنسبة للبضاعة التامة

اما بالنسبة للمواد الاولية فلا يمكن اجراء هذه المقارنة لان المادة الاولية ليست مشتراة لغرض البيع وانما لغرض الصنع وهنا لا نستطيع اجراء المقارنة بين التكلفة وصافى القيمة البيعية • وانما يجب ان تكون بين التكلفة وسعر الاحلال او الاستبدال ايهما اقل ، كما ان المشكلة تظهر اكثر وضوحا بالنسبة للبضاعة تحت التشغيل وهى المادة الاولية التى لم تصل بعد الى المرحلة التى يمكن اعتبارها بضاعة تامة لها قيمة سوقية او لها قيمة احلالية • وهنا تجرى المقارنة على اساس سعر التكلفة او سعر الاحلال ويحتسب سعر الاحلال على اساس مكونات البضاعة تحت التشغيل من مادة اولية ومصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة فى الظروف السائدة وقت عمل الميزانية العمومية، اذ ان سعر المادة الاولية قد يكون منخفضا او مرتفعا كما ان المصاريف الاخرى قد تكون فى ازدياد او انخفاض •

ومقارنة سعر التكلفة او سعر الاحلال او صافى القيمة البيعية لا يقتصر على اساس المقصود من كل اصطلاح من هذه الاصطلاحات بل ايضا على اساس اى السعرين بالنسبة لكل سلعة او كل صنف من السلع او الاصناف الموجودة فى المخزون السلعى •

فهناك رأى يتجه الى تقدير كل صنف من الاصناف الموجودة بأقل السعرين وبهذا تمثل قيمة المخزون السلعى اقل السعرين بالنسبة لكل صنف من الاصناف المتضمنة بالمخزون السلعى •

وهناك رأى آخر يقدر كل صنف على اساس سعر التكلفة وعلى اساس سعر السوق ، ويؤخذ اقل السعرين بالنسبة لمجموع كل الاصناف الموجودة فى المخزون السلعى •

والرأى الاول هو الرأى الاكثر تحفظا فى تقدير البضاعة وبالمخزون وهو المتمشى مع القواعد العامة للمحاسبة •

## حالات استثنائية

تقدير المخزون بسعر البيع

فى بعض المشروعات مثل شركات انتاج الشاى والمطاط وبعض شركات المناجم ، جرت العادة على اظهار المخزون السلعى بالاسعار التى حققتها من بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية العمومية مطروحا منه تكلفة البيع ، ويعنى هنا ان كل الربح عن المخزون السلعى يظهر فى الفترة التى جنى فيها المحصول او استخرجت فيه المعادن .

وكذلك فى المنشآت الصناعية التى ينشأ فيها من العملية الصناعية منتجات فرعية فى نهاية المدة ، ولا يمكن تقدير تكلفة هذه المنتجات الفرعية فان قيمة المنتجات الفرعية المتبقية تظهر باسعار البيع الحالية ( او بسعر التعاقد ) مطروحا منها اى مصروفات تصرف قبل التخلص من هذه المنتجات بالبيع ، ويخفض قيمة المنتج الرئيسى بهذه القيمة .

العقود الطويلة الاجل

فى المنشآت التى تتعامل على اساس عقود طويلة الاجل فى التنفيذ فانه من المناسب ان تقسم الارباح على فترة العقد وذلك بوضع اساس مناسب . وهذا الاجراء يتيح استفادة كل فترة مالية بجانب من الربح النهائى للعقد والذى يمثل مساهمة الفترة المالية فى تحقيقها لهذا الربح النهائى . والاسس الآتية هى التى تحدد ادخال الربح فى الفترة او عدم ادخاله .

١ـ لا يجب اظهار ربح الفترة الا اذا كان واضحا من العمل المنفذ ان هناك ربحا سيتحقق ، وعلى هذا لا يكون مناسبا اظهار ربح لفترة مالية اذا كان فى تاريخ الميزانية العمومية لم ينفذ الا جانبا ضئيلا عن العقد . كما لا يجب اظهار ربح مغالى فيه عن العمل الذى تم خلال الفترة .

٢ـ ان يعمل مخصص عن الخسارة المتوقعة وان ويؤخذ فى الحسبان اى غرامة متوقعة او مسئولية عرضية .

٣ــ ان يوضع اساس سليم وواضح لحساب الربح الذى تتمتع به الفترة وان يستمر فى استعمال نفس الاساس .

الوارد أولا ــ الصادر أولا

تستعمل بعض المنشآت هذه الطريقة عند صرف المخزون السلعى للانتاج وهى تفترض ان البضاعة التى تباع او تستعمل فى الانتاج هى البضاعة التى اشتريت حديثا او التى انتجت حديثا وعلى هذا فان المخزون السلعى الذى يظهر فى نهاية السنة هو ذلك الذى اشترى او انتج من مدة . ونتيجة هذا ان يحمل الانتاج او البيع بالاسعار التى تقارب سعر الاحلال الحالى وان تعتبر قيمة المخزون السلعى بالاسعار القديمة . وفى حالة انخفاض الاسعار المستمر فان هذه الطريقة تؤدى الى اظهار المخزون السلعى بقيمة تزيد عن الاسعار الحالية وفى هذه الحالة يعمل مخصص لهبوط اسعارها بمقدار الفرق اما فى خلال فترات ارتفاع الاسعار فان نتيجة استعمال هذه الطريقة اظهار المخزون السلعى بسعر اقل من التكلفة .

## وصف قيمة البضاعة

فى معظم المشروعات قيمة المخزون السلعى التى تظهر من فترة مالية الى اخرى ذات اثر على اعداد نتائج المنشأة واظهار مركزها المالى ، كما ان اختلاف الطرق المتبعة فى تقدير المخزون بالرغم من سلامتها حسب ظروف كل منشأة يستدعى الامر اظهارها بصورة واضحة فى الحسابات المنشورة وقد كثر اطلاعنا على ميزانيات منشورة تحتوى على مخزون سلعى ، مقوم بمعرفة الادارة الا ان هذه العبارة التقليدية يجب ان ترفع من الميزانيات المنشورة وان يساهم المراجع مساهمة فعالة فى مراقبة الادارة فى تقديرها للمخزون وفى مساعدته الشخصية عن تقدير هذا المخزون .

والعبارات التالية يجب ان تحل محل العبارة التقليدية حسب ظروف كل حالة .

" بسعر التكلفة "

" بسعر التكلفة او بصافى القيمة البيعية ايهما اقل "

" بسعر التكلفة او بصافى القيمة البيعية او بسعر الاحلال ايهما اقل "

فان تعبير سعر السوق لايظهر ماذا كان هذا السعر معناه صافى القيمة البيعية او سعر الاحلال وعلى هذا فلايمكن اعتباره اصطلاح دقيق لوصف طريقة التقدير .

كما ان استعمال سعر التكلفة قد لايكون كافيا فهل هو سعر التكلفة فى حد ذاته او سعر التكلفة مضافا اليه المصاريف الاضافية او سعر التكلفة مضافا اليه نسبة من المصاريف الاضافية . وفى هذه الاحوال من المستحسن ان يكون الاصطلاح كمايلى :

" سعر التكلفة محدد على اساس المواد الاولية والاجور المباشرة والمصاريف المباشرة ولم يضف اليه اى اعباء اضافية " .

" سعر التكلفة مضافا اليه نسبة مناسبة من المصاريف الاضافية المتغيرة و لا يحوى اى اعباء اضافية ثابتة "

" سعر التكلفة مضافا اليه نسبة مناسبة من مصاريف الانتاج والمصاريف الادارية الاضافية " .

## المخازن وقطع الغيار

يطلق لفظ المخازن على المهمات التى تشترى لغرض الاستعمال فى الانتاج ، مثل البنزين ، الفحم ، الزيوت ، وواضح ان هذه المهمات تشترى لا لغرض الاستعمال فى الانتاج فالمستعمل منها يعتبر مصروفا ايراديا يحمل لحساب

التشغيل وله تأثيره على تحديد الربح • وعلى هذا يحمل المستهلك من هذه المهمات بسعر التكلفة الفعلى ، وفى العادة يقدر المتبقى بسعر التكلفة على اساس متوسط سعر الشراء او على اساس آخر سعر اشتريت به هذه المهمات • الا انه قد يقدر المتبقى بسعر التكلفة على اساس متوسط سعر الشراء او على اساس آخر سعر اشتريت به هذه المهمات • الا انه قد تتجه اسعار هذه الاصول الى الانخفاض فى الفترة التالية فهل يتحتم تقديرها بأقل السعرين اى سعر التكلفة او سعر الاحلال ايهما اقل ؟ واذا اتبعت هذه القاعدة فمعنى ذلك انه ستحمل السنة المالية التى تم فيها الشراء بمصاريف انتاج مرتفعة ، اما السنة المالية التالية والتى انخفض فى خلالها سعر المهمات فتحمل بهذه المهمات بالسعر المنخفض • و هذا الاجراء سليم بحيث حملت السنة المالية التى تم فيها الشراء بالسعر المرتفع بمصاريف انتاج مرتفعة ولم تحول الى الفترة المالية التالية •

وتمثل قطع الغيار ما يأتى :

١ — قطع غيار تستخدم فى تصليح الآلات واستبدال القطع المستهلكة بقطع جديدة لا لزيادة فى القيمة الانتاجية للالة وانما لا عادتها الى حالتها الاولى وعلى هذا يعتبر ثمن القطعة مصروفا ايراديا يثبت فى حساب التصليحات بثمن التكلفة •

٢ — قطع غيار تجمع مع بعضها لعمل آلة جديدة وفى هذه الحالة تعتبر تكلفة قطع الغيار مصروفا رأسماليا • ونموذج الميزانية حسب القرار الوزارى ٤١٧ لسنة ١٩٥٤ ، يعتبر قطع الغيار او المهمات اصلا ثابتا من ضمن الاصول الثابتة فى ترتيب الميزانية ، الا ان هذا الوضع لا يعتبر قاعدة فاذا امكن

فصل قطع الغيار التى ستستعمل كمصروف رأسمالى من قطع الغيار التى تستخدم فى التصليحات لامكن فى هذه الحالة التفرقة بين النوعين من حيث وضعها فى اى من النوعين من الاصول ٠

ومن جهة اخرى فان شراء المنشأة لقطع الغيار هو من نوع معين يصلح لآلاتها او لاصولها الثابتة ، وعلى هذا لايمكن الاستغناء عنها بسهولة عن طريق البيع مثلما تستطيع ان تبيع المهمات بدون خسارة كبيرة ٠ ويعتبر هذا البند ذا اهمية كبيرة بالنسبة للمنشآت الصناعية التى تستورد الآلات من الخارج ، اذ انها تلجأ الى تخزين كمية كبيرة من قطع الغيار حتى يتوقف الانتاج ويعطل انتظار لاستيراد هذه القطع نتيجة لصعوبات الاستيراد ٠

ويتحقق المراجع من هذا البند بأن يفحص كشوفات الجرد الفعلية من حيث الكميات والاسعار والعمليات الحسابية ٠ وان يطابق الجرد الفعلى مع الجرد الدفترى ٠ كما يمكن للمراجع ان يعتمد على ارصدة بطاقات الصنف اذا كان مطمئنا الى نظام المراقبة الداخليه المستعمل فى المنشأة وليحقق من تقويم المخزون منها فى نهاية السنة يجب ان يطلع على فواتير الشراء وان يفحص الطريقة التى تستعملها المنشأة فى تحميل حساب التشغيل بقيمة هذه المهمات او قطع الغيار سواء بطريقة متوسط الاسعار او بسعر الوحدة او بأى طريقة اخرى٠

واذا كانت المنشأة تستعمل نظاما سليما للتكاليف فانه يكون من السهل تحميل حساب تكلفة المستعمل من قطع الغيار فى التصليحات وبالتالى فان حساب التصليحات يحمل لحساب التشغيل ومايتبقى من قطع الغيار مقدرا بسعر التكلفةهو الذى يظهر فى الميزانية العمومية على اساس قيمةالمشترى

من قطع الغيار ناقصا قيمة تكلفة القطع المستعملة فى التصليحات فيكون الباقى هو تكلفة الاصل الذى يظهر فى الميزانية العمومية .

اما بالنسبة للمخازن "المهمات" فيقدر المتبقى منها على اساس اعادة التقدير ويحمل حساب التشغيل بقيمة تكلفة المخازن المستهلكة .

المهمات المستهلكة = المهمات اول المدة + المشترى ـ المهمات آخر المدة

## المدينـــون

تظهر الميزانية العمومية عادة رصيدا واحدا للمدينين وهو يمثـــل مجموع ارصدة العملاء كما يظهرها دفتر ( دفاتر ) استاذ العملاء . ولابـد ان توجد رقابة داخلية على العمليات المالية التى تحدث مع المدينين حيث ان معظم المستندات داخلية ولاتوجد لها اثباتات مباشرة من خارج المشروع. وهذا مما يساعد اى متلاعب ان يحاول تزوير المستندات الداخلية واجراء قيود وهمية لتغـطية تلاعبه .

وأى نظام رقابة للمدينين ينبع اساسا من وجود نظام سليم للمبيعات الآجلة فاذا كان هناك رقابة غير فعالة على المبيعات الآجلة ، فلا ريب ان خسائـــر كبيرة تنشأ من تسديدات الائتمان . فقد ترسل البضاعة الى عملاء لم يتحقق من قدرتهم على التسديد او من ناحية اخرى قد ترسل البضاعة الى العميل بدون اخطار ادارة المبيعات حتى تعد الفاتورة ، وبذلك لن تكون فاتورة لهذه المبيعات كما ان فواتير المبيعات التى تعد قد تتضمن اخطاء فى السعـــر او الكمية ، واذا لم تكن الفواتير مرقمة بتسلسل فقد تضيع احداها ولاتقيـــد على الاطلاق كأرصدة مدينة .

ولملافاة كل هذا يجب وضع اساس متين للرقابة الداخلية على المبيعـــات الآجلة والحسابات المدينة . وهذا يتطلب تقسيم العمل حتى يتولى ادارات مستقلة بافراد مختلفين المسئوليات التالية:

١ــ اعداد اوامر البيع

٢ــ الموافقة على منح الائتمان ٠

٣ــ الموافقة على خروج البضاعة من المخازن ٠

٤ــ شحن البضاعة ٠

٥ــ اعداد الفواتير ٠

٦ــ مراجعة الفواتير ٠

٧ــ الاحتفاظ بحسابات المراقبة ٠

٨ــ اعداد دفاتر استاذ العملاء ٠

وعند تحقيق هذه الدرجة من تقسيم العمل فان فرصة التلاعب تتضاءل الى حد كبير ، وان الاخطاء غير العمدية يمكن تقصيها بسرعة ٠

وظيفة اعداد الفواتير

تعهد مهمة اعداد الفواتير الى ادارة او شخص غير مسئول عن الاحتفاظ بدفاتر استاذ العملاء ٠ وترسل صورة من الفاتورة ( المبيعات ) من هذه الادارة الى الشخص المسئول عن اعداد دفاتر استاذ العملاء لتسجيلها فى حساب العميل وبين مدة واخرى فان ادارة اعداد الفواتير تمد المسئول عن دفتر الاستاذ العام باجمالى المبيعات خلال الفترة وذلك لاعداد حساب مراقبة العملاء ٠

تحصيل ارصدة العملاء

عند استلام تسديدات العملاء ٠ فان امين الخزينة يعد اذن تحصيل لصالح العميل ويرسل اذن التحصيل الى الشخص المسئول عن دفاتر استاذ العملاء الذى يقيده فى حساب العميل ٠ ومجموع التسديدات ترحل الى حساب مراقبة العملاء من واقع مجموع خانة العملاء بدفتر النقدية ٠

ويجب اعداد ميزان مراجعة لدفتر استاذ العملاء من وقت لآخر حتى يعرض على ادارة التحصيل لتضع البرنامج اللازم لتحصيل الارصدة المستحقة على العملاء • ويلاحظ ان دفاتر استاذ العملاء تستمد بياناتها عن طريق آخر من ذلك الذى يقوم باعداد حساب مراقبة المدينين مما يسهل اكتشاف الاخطاء •

والتلاعب يصبح غير محتمل الا اذا تم الاتفاق بين اثنين او اكثر من الموظفين كما ان مقارنة ارصدة دفتر استاذ العملاء مع رصيد حساب المراقبة يجب ان يتم كل فترة دورية على ان يقوم به موظف مستقل عن مهمة الاحتفاظ بالسجلات •

اعدام الديـــون

ان الديون التى تقرر الادارة انها غير محصلة تحول الى دفتر استاذ منفصل له حساب اجمالى منفصل ويمكن اعتبار هذا الدفتر نظامى وانما يتطلب الامر الرقابة على الحسابات التى يتضمنها هذا الدفتر ، حتى يتفادى التلاعب فى تحصيل مبالغ بدون تسجيلها •

المراجعة الداخلية لحسابات العملاء

فى حالة وجود ادارة للمراجعة الداخلية فأنها تتولى ارسال كشوفات حسابات شهرية للعملاء على ان تفحص اى اختلافات ترد من العملاء بخصوص ارصدة حساباتهم ومعاملتهم كما ان هذه الادارة تتولى اعمال مراجعة المستندات الداخلية التى تنشأ من عملية البيع الأجل والعملاء •

ولتلخيص ذلك فأن الرقابة الداخلية المعاملات الآجلة تتطلب :

١ ـ تنظيم داخلى للمشروع يسمح بفصل وظائف الائتمان والتحصيل • والشحن ، واعداد الفواتير ، واستلام النقدية ، وحسابات العملاء ، والاحتفاظ بحسابات المراقبة •

٢ ـ دراسة واعتماد منح الائتمان وتحديد الحد الاقصى للائتمان •

٣ـ الاعداد السريع لفواتير المبيعات .

٤ـ ان تكون الفواتير مسلسلة الارقام وان يكون هناك رقابة على تسلسل الفواتير

٥ـ مراجعة مستقلة للاسعار والكميات والدقة الكتابية لكل الفواتير .

٦ـ استخدام بيانات مستقلة لتسجيل دفاتر استاذ العملاء عن تلك التى تمد حسابات المراقبة .

٧ـ اعداد ميزان مراجعة بالارصدة التى مضى عليها وقت بدون تسديد لعرضها على الادارة .

٨ـ اعتماد مردودات المبيعات والمسموحات والديون غير المحصلة بواسطة مسئولين بالمشروع .

## التحقق من أرصدة العملاء

يقدم للمراجع كشفا بارصدة العملاء كما تظهرها حساباتهم بدفتر استاذ العملاء والغرض من تقديم هذا الكشف هو ان يتحقق المراجع اولا من ان مجموع هذا الكشف يطابق الرصيد الذى يظهره حساب اجمالى العملاء . وحتى يطمئن الى هذا يجب ان يقارن المراجع الارصدة الظاهرة بهذا الكشف مع الرصيد الذى يظهره دفاتر استاذ العملاء لكل حساب عميل ولا يتحتم على المراجع ان يعد هذا الكشف بنفسه وانما يطلب اعداده من المنشأة ولن يستطيع ان يعتمد على هذا الكشف الا اذا راجعه مع دفتر الاستاذ المساعد .

والاجراء المهم لتحقق المراجع من المدينين وارصدتهم هو ارسال المصادقات ويعنى المصادقة هو الحصول على شهادة مكتوبة من طرف ثالث خارج المنشأة وان هذا الشخص له السلطة فى ان تصدر منه مثل هذه الشهادة ، وحتى يمكن الاعتماد على المصادقات يجب ان ترسل هذه المصادقة مباشرة الى المراجع ولا يكون هناك احتمال التأثير من جانب المنشأة او احد موظفيها . الا انه لاعتبارات خاصة بالمنشأة من ناحية ان المراجع يعتبر شخصا خارجيا لا يستطيع

ان يطالب الطرف الثالث بشهادة عن حسابهم المدين للمنشأة والا اعتبر تدخلا فى شئونها المالية ، فان العادة جرت على ان تقوم المنشأة بطلب المصادقة من العميل على ان ترسل على عنوان المراجع • على ان المراجع يجب ان يأخذ الاحتياطيات الاتية عند ارسال المصادقات•

١- اعداد خطابات المصادقة من جانب موظفى المنشأة ، يجب ان يطلع عليهم المراجع وان يرسلهم بالبريد بواسطة • وعليه ان يفحص الخطابات حتى يتأكد ان تفاصيل اسم العميل وعنوانه والمبلغ تتمشى مع الظاهر فى دفاتر المنشأة•

٢- ان يقوم المراجع او مندوبيه بوضع الخطاب فى غلافه وارساله بالبريد •

٣- يجب ان يظهر على المظروف عنوان المراجع حتى يرجع اليه الخطاب فى حالة تسليمه الى المرسل اليه ويستطيع حينئذ ان يستفسر عن اسباب عدم تسليم الخطاب• واذا ظهر اسم المنشأة على المظروف من الخارج فقد لا يعلم المراجع ان هناك خطابات ارسلت وردت لعدم وجود عنوان المرسل اليه•

٤- يوضع فى الخطاب مظروفا معنونا باسم المراجع وعليه طابع بريد حتى يطمئن المراجع الى ان الرد سيرسل اليه مباشرة •

وهذه الاحتياطيات واجبة من جانب المراجع ، لانه لو تركت العملية فى يد المنشأة وموظفيها فاحتمال تلاعبهم فى المصادقات يكون كبيرا مثل تغيير المصادقات او عدم ارسال بعضهم ، او ارسالهم على عناوين غير حقيقية •

## أنواع المصادقات

توجد طريقتين شائعتين لطلب المصادقات وهما المعروفتان باسم المصادقة " الموجبة " و" المصادقة السالبة " والمصادقة الموجبة هى عبارة عن طلب

من المنشأة تحت الفحص ، بأن تطلب من عملائها ان يرسلوا مباشرة الـى مراجعها موافقتهم على دقة حسابهم المرسل من المنشأة • والمصادقة تكـون مطبوعة من جزئين يظهر فى الجزء الاعلى خطاب قصير يطلب من العميـل ان يراسل المراجع ، اما الجزء الاسفل فعبارة عن خطاب موجه الى المراجـع ماعلى العميل الا ان يوقعه فى حالة موافقته على الرصيد الظاهر به • وفـى بعض الاحيان قد تكون المصادقة خطابا غير مطبوع يظهر الرصيد وماعلى العميل الا توقيعه وارساله الى المراجع • ويرفق مع خطاب المصادقة ظرفا يحمل طابـع بريد معنونا باسم المراجع•

اما المصادقة السالبة فلا تتطلب ردا من العميل الا فى حالة عدم موافقته على الرصيد الظاهر بها • وفى العادة ترسل المصادقات السالبة شهريا مع كشـف الحساب خاتما يحمل الآتى :

" الرجا مراجعة كشف الحساب بدقة • واذا كان الرصيد الظاهر غير صحيح فالرجا المخاطبة مباشرة مع مراجعنا

السيد / ........................ وعنوانه .................. "

ونقطة الضعف فى المصادقة السالبة انه اذا لم ترد المصادقة فهناك احتمـال بأن العميل قد اهمل الرد أو ان الرصيد صحيح ، وبذلك لن يكون عند المراجـع دليلا حقيقيا على ان الرصيد كما هو ظاهر • وعلى هذا فان المصادقة الموجبـة تعطى للمراجع اطمئنانا على ان العميل قد قبل الرصيد كماهو ظاهر فى الدفاتـر وهذا الدليل يستطيع ان يضمه الى اوراق المراجعة •

ومن المستحسن ارسال المصادقات الموجبة للعملاء ذات الارصدة الكبيـرة فى الدفاتر ، لانه بهذه الصورة يستطيع المراجع ان يحصل على مصادقات عـن جانب كبير من رصيد العملاء ومن المستحسن ايضا استعمالها فى طلب مصادقـات من عملاء ذات ارصدة صغيرة القيمة وانما على سبيل الاختبار• ومن جانب آخـر فان المصادقات السالبة تستعمل للارسال الى العملاء ذات الارصدة الصغيـرة على اعتبار ان هؤلاء العملاء قد يمثلون عددا كبيرا من مجموع العملاء الا ان الارصدة

فى مجموعها لاتمثل الا جانبا صغيرا من رصيد العملاء الاجمالى وباتباع هذه الطريقة أى ارسال مصادقات موجبة لبعض العملاء ومصادقات سالبة للعملاء ذوى الارصدة الصغيرة نسبيا يستطيع المراجع ان يوفر فى الوقت عند فحص المصادقات وان يطمئن على ارصدة العملاء .

والآتى صورة للمصادقة الموجبة :

---

اسم وعنوان المنشأة

السيد /

الرجا رد الجزء الاسفل من هذا الخطاب الى مراجع المنشأة ........ وعنوانه ........ بعد توقيعه بمايفيد موافقتكم على صحة رصيد حسابكم كما تظهره دفاترنا فى التاريخ الظاهر بأسفل وبالقيمة الظاهرة وفى حالة الاختلاف الرجا اظهار هذا الاختلاف له .

ونتشرف بارفاق مظروف يحمل طابع بريد ، وعليه عنوان المراجع لاستعماله فى الرد .

---

السيد /

...............

نتشرف بالموافقة على صحة الرصيد المدين ........ فى دفاتر ..... وبتاريخ ........ باستثناء الاختلافات الظاهرة بأسفل .

فى حالة الاختلاف — التوقيع

الرجا شرح الاختلافات بالتفصيل باظهار المبالغ والتواريخ .

## المصادقات المرتدة بتحفظات

ينقضى بعض الوقت منذ ارسال المصادقات حتى تلقى المراجع عددا كافيا من المصادقات • وعند ورود عدد كاف من المصادقات قد يجد المراجع ان بعضها يحمل فقط توقيع العميل وهذا يدل على موافقته على الرصيد •وقد يحوى البعض الآخر تحفظات من أى نوع مثل عدم موافقته على الرصيد لانه لايمثل الرصيد الذى تظهره دفاتره • وفى بعض الحالات قد يكون هذا الاختلاف لان العميل لم يلتفت الى تاريخ المصادقة بدقة • او قد يكون الاختلاف نتيجة انقضاء بعض الوقت بين تسجيل العملية فى دفاتر المنشأة وفى دفاتر العميل فمثلا قد يرسل العميل شيكا لتسديد حسابه فيسجله فى دفاتره ولكن المنشأة لم تستلم الشيك بعد فى تاريخ نهاية السنة المالية نظرا لان بعض الوقت قد ينقضى بين ارسال الشيك بالبريد واستلام المنشأة له • وفى بعض الحالات الاخرى قد يكون الاختلاف حقيقيا •

وفى حالة الاختلافات الحقيقية يجب ان يحصل المراجع على شرح كاف يطمئنه على صحة الرصيد او ان الرصيد خاطئ ويجب تصحيحه فى الدفاتر والقاعدة العامة هو ان يناقش المراجع هذه الاختلافات مع المسئولين فى المنشأة ليحصل على الرد الكافى • وعليه ان يفحص هذه الردود فحصا دقيقا وان يرفض قبولها الا اذا اقتنع بها وبصحتها ، وعليه ان يسجل هذه الردود على ظهر المصادقة الواردة من العميل وان يحفظ المصادقات مع اوراق المراجعة •

المصادقات التى طلبت ولم ترد •

من المصادقات المرسلة قد لايرد للمراجع من الردود لسبب او لآخر فقد يكون سبب عدم الرد هو اهمال العميل فى الرد او قد يكون السبب ان الحساب غير حقيقى • والسبب الآخر خطير يستدعى من المراجع ان يقوم بجهود اخرى فى طلب مصادقات جديدة • فاذا فشل اجراء ارسال المصادقات فى ان تعطى للمراجع دليلا كافيا على حقيقة الارصدة فعليه ان يسعى الى الحصول على

أدلة اخرى على ان الحساب حقيقى وان الرصيد صحيح . فاذا اظهر حساب العميل مبلغا مقبوضا منه منذ ارسال المصادقة فهذه الحقيقة تعتبر دليلا كافيا على ان الحساب حقيقى على الاقل وان لم يكون دليلا على صحة الرصيد . واذا تاكد المراجع من استلام النقدية فقد يقبل هذا الدليل على انه كاف وليتأكد المراجع من استلام النقدية عليه ان يتابع ورود المبلغ فى دفتر النقدية وان يطلع على قسيمة الايداع فى البنك كما يطلع على صورة ايصال استلام النقدية .

واذا انقضى وقت طويل حتى يسدد العميل رصيد حسابه او اذا رغب المراجع فى دليل آخر على صحة الحساب فعليه ان يتابع المبالغ التى جعل بها العميل مدينا عن طريق رجوعه الى صور فواتير البيع وتوقيع العميل على اوامر التسليم للبضاعة . فوجود صورة الفاتورة مع توقيع العميل باستلام البضاعة على امر التسليم دليل اضافى على صحة المبالغ التى جعل بها العميل مدينا .

## تاريخ المصادقة

من المرغوب فيه ان تطلب المصادقات عن ارصدة العملاء فى تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة . ومزايا طلب المصادقات فى هذا التاريخ ظاهرة الا ان هناك عيوبا من وجهة نظر المراجع فى ان المصادقات التى سترد اليه سترد بعد انتهاء السنة المالية وفى الوقت الذى يكون مشغولا فيه فى انهاء الحسابات الختامية وتحققه من الميزانية العمومية وقد يكون امامه وقتا محددا لانهاء وتقديم هذه الحسابات الختاميقولن يجد الوقت الكافى لفحص المصادقات أو ان المصادقات قد ترد بعد انتهائه من تقديم الحسابات وتقريره عليها . ولهذا العيب قد يجد المراجع انه من المستحسن له ان يطلب مصادقات عن تواريخ قبل نهاية السنة المالية فى ٣١ ديسمبر مثلا فانه يطلب مصادقات من العملاء على الارصدة فى ٣٠ نوفمبر او ٣١ اكتوبر مثلا . وهذا الاجراء يعطى وقتا كافيا لتلقى المصادقات وفحصها قبل كثرة العمل فى نهايه السنة المالية . الا ان هذه المصادقات فى هذه التواريخ يعتمد على وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية . فاذا كانت الحسابات مستكملة حتى ٣٠ نوفمبر واذا كان الضبط الداخلى سليما ومطبقا فيكون نتيجة ذلك ان الحسابات صحيحة فى ٣١ ديسمبر .

اظهرنا فيما سبق طريقة تحقق المراجع من العملاء وارصدتهم فيما يختص بالوجود والملكية اما فيما يختص بالقيمة فان المراجع يفحص القيمة من حيث امكان تحصيل الديون

امكان تحصيل ارصدة العملاء

لا يكفى ان يتأكد المراجع من وجود ارصدة دفترية للعملاء عن طريق مطابقة كشف العملاء المقدم اليه مع دفتر استاذ العملاء او التأكد من مطابقة رصيد حساب اجمالى العملاء مع مجموع كشف العملاء او تلقى مصادقات من بعض العملاء بصحة رصيدهم وانما يجب ايضا ان يتحقق من ان هذه الارصدة جيدة ومن الممكن تحصيلها بكاملها وهذه المهمة شاقة بالنسبة للمراجع ولن يستطيع بمفرده ان يحكم على امكانية تحصيل الرصيد من عدمه ، فهو يفحص الحسابات الخاصة بالعملاء ويتتبع العمليات التى تمت فى الحساب ومدى انتظام العميل فى السداد الا ان هذا ليس كافيا لحكمه على امكانية تحصيل الدين بل يجب ان يستعين بموظفى المنشأة وبالغير وبالمعلومات التى تتاح اليه من مراجعاته الاخرى فى الحكم على تحصيل الدين او عدم تحصيله كما ان فحصه لحساب العملاء فى خلال الفترة التالية وتتبع ماسدد من ارصدة المدة تحت الفحص فى خلال السنة التالية يتيح له الحكم على تحصيل بعض الديون .

وفى فحص المراجع لحساب العملاء يسترشد بالآتى :

فترة الائتمان الممنوحة للعمل وانتظامه فى السداد .

فى العادة تمنح المنشآت لعملائها فترة لتسديد الفواتير المستحقة عليهم وقد تعطيهم خصما نقديا فى حالة تسديدهم فى خلال الفترة الممنوحة . وقد يجد المراجع فى فحصه لحسابات العملاء ان هناك عملاء منتظمين فى سداد الفواتير سواء فى خلال فترة الائتمان او بعدها بقليل ، وارصدة هؤلاء العملاء تعتبر جيدة لو كانت مدتها تدخل فترة الائتمان او بعده بقليل ، وقد يجد المراجع حسابات عملاء لا يسددون الفواتير بصورة منظمة وقد لا يكون هذا دليلا على ضعف مركز العميل المالى الا ان

على المراجع ان يتحقق بأدلة اخرى على ان هذا النوع من العملاء سيسددوا ماعليهم من مبالغ مستحقة اذ ربما يكون تأخيرهم فى التسديد نتيجة اهمال من جانب المنشأة فى المطالبة بالديون المستحقة او اهمال لمنشأة العميل ذاتها فى التسديد المنتظم ، او محاولة التأخر فى التسديد لاستغلالها المال السائل فى مصالحها الخاصة لان الفائدة التى تعود عليها من استثمار هذه الاموال تفوق الخصم النقدى الذى ستتمتع به لو سددت فى خلال فترة الائتمان .

وعند فحص المراجع لحسابات بعض العملاء قد يجد ان العميل كان منتظما فى تسديده للفواتير ثم اخل بهذا الانتظام . وعليه فى هذه الحالة ان يسأل المسئولين فى المنشأة عن مغذى امكان تحصيل الرصيد المستحق على مثل هؤلاء العملاء وان يتتبع سمعتهم المالية فى السوق اذ ربما ان العميل لجأ الى تمويه المنشأة باظهار تسديد منتظم فى بدء معاملته مع المنشأة حتى يكون موضع ثقتها ثم لجأ الى عدم الانتظام فى التسديد .

٢ ـ دفعات تحت الحساب مع تزايد رصيد العميل

قد يلاحظ المراجع عند فحصه لحساب العميل انه لايسدد قيمة الفاتورة بالكامل بل يدفع دفعات تحت الحساب وهذا الاجراء لايثير اى شك لو كان العميل يسدد ماعليه فى خلال فترة مناسبة حتى تصفى قيم هذه الفواتير بالكامل اما اذا كان السداد على دفعات وهذه الدفعات غير كافية لتسديد الفواتير فنجد ان الرصيد يتزايد زيادة مستمرة فقد يكون معنى هذا ان العميل فى مركز مالى سىء وانه يحاول تغطية هذا المركز بدفعات صغيرة وسحب بضاعة بقيمة كبيرة . ويجب ان ينتبه المراجع لمثل هذا العميل وان يلفت نظر الادارة الى تسديداته ، وان يعمل مخصصا لمقابلة ماقد يعدم من رصيد حسابه .

٣ـ سداد الديون الجديدة وعدم سداد الديون القديمة

قد يسدد العميل المبالغ الجديدة ويهمل تسديد الارصدة القديمة ، فيجب على المراجع ان يبحث عن سبب عدم تسديد العميل للرصيد القديم فقد يكون سببه تنازع الدين ولايعتهز بصحتها العميل او لأى سبب آخر كردة البضاعة وعدم يعمل حسابه دائنا بقيمة البضاعة المردودة . واحيانا قد يحتوى الرصيد القديم على مبالغ مضت عليها مدة التقادم القانونى وهى خمس سنوات . وعلى المراجع ان يتحرى عن السبب فى عدم سداد الرصيد القديم واذا تأكد من عدم تحصيله ان يعتبره معدوما أو ان يعمل له مخصصا كاملا .

٤ـ رفض شيكات او رفض تسديد اوراق قبض

قد يقوم العميل بتسديد المبالغ المستحقة عليه بشيكات ، وقد يرد البنك الشيك بسبب عدم وجود رصيد كاف لحساب العميل طرف البنك وقد يتكرر رد الشيكات من وقت لآخر . ودلالة هذا للمراجع ان العميل قد يكون فى مركز مالى سىء ولكن ليس عليه ان يتسرع فى الحكم على ضعف مركز العميل المالى ، اذ يجب عليه ان يفحص كل حالة على حدة وان يجمع المعلومات التى تؤدى به الى الحكم على ضعف مركز العميل المالى . واذا توصل باستنتاجاته الى هذا فيجب ان يحتاط لعدم تسديد العميل للرصيد بأن يعمل مخصصا للمبلغ المستحق عليه .

وفى حالة العملاء الذين يسددون ما عليهم من ديون بقبول اوراق تجارية او تحرير سندات . وتسديدهم للورقة فى ميعاد استحقاقها فلا غبار على حساب العميل ، اما اذا لم يسدد العميل الورقة فى ميعاد استحقاقها فان هذا قد يكون دليلا على ضعف المركز المالى للعميل حاليا لان العميل الذى يحافظ على سمعته المالية يسدد الاوراق المسحوبة عليه فى مواعيدها . وعلى المراجع ان يتحرى عن الحالات التى رفض فيها العملاء تسديد الاوراق المسحوبة عليهم وان يعمل مخصصا كافيا بالارصدة المستحقة عليهم . كما ان من ادلة ضعف المركز المالى للعميل تجديد

الكمبيالات او الموافقة على مد تواريخ الاستحقاق ويجب على المراجع ان يراعـــى ذلك عند تحديده لقيمة ارصدة العملاء٠

٥ـ الديون المتقادمة

يسقط الدين التجارى اذا انقضى على عدم سداده والمطالبة به مدة خمـــس سنوات من يوم نشوءه او المطالبة به ٠ على المراجع ان يفحص حسابات العمـــلاء وان يأخذ فى الاعتبار هذه الحقيقة بأن يعتبر الدين المتقادم دينا معدوما او يعمل عنه مخصصا كاملا ، والتقادم لايمنع من سداد الدين فله ان يؤديه ولكنه غير ملـــزم قانونا ٠

وعلى المراجع ان يتأكد من ان الديون المعدومة قد استنزلت من الدفاتـــر واجرى القيد الخاص بـــها ٠ واذا وجد فى مراجعته ان هناك ديونا قد اعدمـــت فعليه ان يتأكد من ان هذا الاعدام تم على اساس صحيح وان ادارة المنشأة قـــد اتخذت الاجراءات المناسبة لاثبات هذا الاعدام ( قرار مجلس ادارة الشركة المساهمة باعتماد اعدام الدين )٠

اما فيما يختص بالديون المشكوك فيها فبفحص المراجع لحسابات العملاء وتحققـه منهم ، يقوم بحصر الديون التى يشك فى تحصيلها ، ويقارن المخصص الذى عملتـه المنشأة اذا كانت قد جرت على عمل مخصص للديون المشكوك فيها ٠ اما فى حالـة عدم مناسبة المخصص الذى عملته المنشأة فأنه يطالب بتخصيص المبلغ المناسب ٠ اما فى حالة ما اذا كان المخصص اكثر من اللازم فان موقف المراجع انه يطمئن على كفايـة المخصص الا اذا كانت زيادة المخصص فيها تكوين لاحتياطيات سرية ٠ اما اذا لـــم تعمل المنشأة مخصصا للديون المشكوك فيها او كان المخصص غير كاف ولم تستجب لطلب المراجع فى عمل المخصص الكافى فان على المراجع ان يشير إلى ذلك فى تقريره عن الميزانية ٠

## الحساب الإجمالي للعملاء

يمثل الحساب الاجمالي للعملاء اجمالي القيود التي رحلت بالتفصيل الى الحسابات الفردية للعملاء وعلى ذلك يجب ان يطابق رصيده النهائي مجموع ارصدة الحسابات الفردية للعملاء . واذا تساوى رصيد الحساب الاجمالي مع مجموع ارصدة العملاء فان هذا يعتبر دليلا على مطابقة حسابية تثبت صحة التقييد والترصيد الا انه قد يكون هناك اخطاء متكافئة . لذلك يجب على المراجع ان يختبر اولا صحة الاجمالي بالرجوع الى المصادر الاصلية التي اخذت منها ارقامه . ومن الواضح ان الحساب الاجمالي للعملاء لن يظهر فيه الا قيودا قليلة لا يصعب مراجعتها . وقد يكون هناك حساب اجمالي لكل دفتر من دفاتر استاذ العملاء اذا تعددت دفاتر استاذ العملاء نظرا للقيود القليلة التي تحتويها غير ان هذا لن يكون عقبة في سبيل مراجعة هذه الحسابات الاجمالية .

## الأرصدة الشاذة

قد يظهر في دفتر استاذ العملاء ارصدة دائنة لبعض العملاء لسبب او لآخر مثل رد العميل للبضاعة وتقييدها لحساب العميل وعدم سحبه بضاعة في نظير البضاعة المردودة ويظل رصيد العميل دائنا الى ان يتجدد تعامله مع العميل ، او دفع العميل مبالغ تحت الحساب مع عدم سحبه لبضاعة بعد لتغطية المبالغ المسددة ( كدفع عربون ) .

ويتبع المراجع نفس الاجراءات السابقة للتحقق من ارصدة العملاء الشاذة :

## رابعا : أوراق القبض

تمثل اوراق القبض الظاهرة في الميزانية العمومية قيمة الاوراق التجارية لدى المنشأة كما تمثل اوراق القبض التي لا تحتفظ المنشأة بها وانما تلك التي ارسلت للبنك لقيامه بتحصيلها لحساب المنشأة ( اوراق قبض تحت التحصيل ) ومن الواضح ان الورقة التجارية سواء اكانت كمبيالة ام سند اذني يمكن التصرف فيها بأحد الطرق الآتية:

أ - الاحتفاظ بالورقة حتى ميعاد الاستحقاق وتقديمها للمسحوب عليه وتحصيل قيمتها .

ب - ارسال الورقة الى بنك المنشأة ليقوم بتحصيلها لحساب المنشأة فى تاريخ الاستحقاق

حـ - تحويل الورقة الى طرف آخر نظير تسديد مبالغ مستحقة على المنشأة .

د - قطع الورقة لدى البنك لتحصيل قيمتها الحالية فى تاريخ القطع .

وفى الحالتين " حـ " و " د " فان الورقة لاتبقى فى المنشأة وانما تكون لدى الطرف المستفيد الجديد بالورقة كما ان قيمتها تستنزل من حساب اوراق القبض بدفاتر المنشأة وعلى هذا فان الرصيد الذى يتبقى فى حساب اوراق القبض يمثل الاوراق المحتفظ بها والتى لم يحن ميعاد استحقاقها بعد . وهذه الاوراق قد تكون لدى المنشأة او لدى البنك لتحصيلها لحسابها . فكأن اوراق القبض التى لدى البنك تماثل اوراق القبض التى لدى المنشأة من ناحية تحصيل قيمتها اخيرا لحساب المنشأة الا ان الاختلاف هو فى مكان وجود هذه الاوراق .

## الرقابة الداخليـــة

كما سبق الاشارة ، فان الرقابة الداخلية تستلزم تقسيم الواجبات وبالنسبة لاوراق القبض فان هذا يتطلب الآتى :

١ - ان الذى فى عهدته اوراق القبض لايجب ان تكون له علاقة بالنقدية او بسجلات الحسابات العامة .

٢ - ان سحب اوراق القبض وتجديدها يجب ان يعتمدها مسئول فى المشروع كتابة وان لايكون هذا المسئول فى عهدته هذه الاوراق .

٣ - ان اى تسجيل لاوراق القبض المرفوضة يجب ان يتم بعد اعتماد مسئول بذلك كتابة ، وان توضع اجراءات فعالة لمتابعة اوراق القبض المرفوضة حتى لاتختلس قيمتها لو سددها العميل مستقبلا . وهذه القواعد تتمشى مع القاعدة العامة بأن التقييد

فى السجلات يجب ان يكون منفصلا عن وظيفة حفظ الاصل فأى نظام للرقابة يسمح لفرد واحد بوظيفتى التسجيل وحفظ الاصل ما هو الا دعوة مفتوحة للتلاعب والاختلاس.

ويجب ان يعهد الى مسئول فى المشروع بالموافقة على سحب اوراق القبض حتى يقلل الى حد كبير اصدار اوراق قبض وهمية لتغطية سرقة نقدية، كما ان نفس الاجراء يتبع فى حالة تجديد اوراق القبض حتى لاتترك الفرصة للاحتفاظ الشخصى بالنقدية المحصلة عن اوراق القبض واخفاء ذلك بكمبيالة مجددة بدلا من الكمبيالة المسددة.

ويجب عدم قبول دفعات جزئية من العميل لسداد اوراق القبض، واذا تم ذلك فيجب اثباتها خلف الورقة مع ذكر تاريخ التسديد الجزئى واثبات ذلك فى سجل اوراق القبض لتتبع سداد باقى الورقة فى ميعاد الاستحقاق.

التحقق والوجود والملكية

للتحقق من وجود وملكية اوراق القبض فى تاريخ الميزانية العمومية يستلزم التفرقة بين الاوراق الموجودة بالمحفظة والاوراق التى لدى البنك لحساب المنشأة لتحصيلها، وقد يخصص لكل نوع حساب بالدفاتر، اى حساب اوراق القبض وحساب اوراق القبض تحت التحصيل.

أ ـ اوراق القبض المرسلة للتحصيل

لتحقق المراجع من وجود هذه الاوراق فى تاريخ الميزانية العمومية وملكية المنشأة لها فى ذلك التاريخ وعدم حلول ميعاد استحقاقها بعد، فانه يطلب من المنشأة الارسال فى طلب مصادقة من البنك، وتظهر هذه المصادقة الاوراق التى لديها بالتفصيل لحساب المنشأة وترسل الشهادة من البنك رأسا الى عنوان المراجع ثابتا فيها الاوراق حتى تاريخ الميزانية العمومية التى لدى البنك او احد فروعه والتى ستحصل لحساب المنشأة.

ب ـ اوراق القبض بالمحفظة

وليتحقق المراجع من وجود اوراق القبض وملكية المنشأة لها فى تاريخ الميزانية العمومية عليه ان يفحص هذه الاوراق فى تاريخ الميزانية العمومية ويطابقها بدفتر يومية اوراق القبض ومطابقة مجموعها مع الرصيد الذى يظهره حساب اوراق القبض . واطلاعه على هذه الاوراق فى تاريخ الميزانية العمومية للتأكد من ان هذه الاوراق موجودة طرف المنشأة وخاصة بالسنة المالية المنتهية وان تاريخ استحقاقها لم يحن بعد ، وانها سليمة من الوجهة القانونية ومستوفاة لجميع البيانات ويعمل بها كشفا يرفقه بأوراق المراجعة وفى خلال مراجعته وانهاءه لتقريره يتتبع تحصيل هذه الاوراق فى دفتر النقدية فى خلال المدة التالية ويقوم المراجع بالتأشير بالاطلاع على كل ورقة تجارية موجودة لدى المنشأة .

ومن ناحية اخرى قد لا يستطيع المراجع ان يتواجد فى مقر المنشأة فى تاريخ نهاية سنتها المالية ، فقد يضطر الى زيارة المنشأة بعد تاريخ الميزانية اى خلال الفترة الجديدة . وعلى هذا فان المراجع عند فحصه لهذه الورقة بعد نهاية السنة المالية قد يجد ان الاوراق التجارية الموجودة فى تاريخ الفحص يخص جانبا منها الفترة التالية ، كما ان بعضا من الاوراق التجارية الخاصة بالمدة السابقة قد حصلت قيمتها قبل ان يطلع على الورقة . ولهذا هناك عدة احتمالات لاختلاف قيمة اوراق القبض فى تاريخ زيارته للمنشأة عن قيمة الاوراق التى يجب ان تظهر فى تاريخ نهاية السنة المالية . هذه الاحتمالات هى :

أ ـ استلام المنشأة لاوراق قبض جديدة .

ب ـ خروج اوراق قبض من المحفظة اما للدفع او للتحصيل او للقطع او للتحويل .

وعلى هذا فان على المراجع ان يقوم بعمل كشف تسوية للتوصل الى رصيد اوراق القبض الذى كان يجب ان يتواجد فى المنشأة فى تاريخ الميزانية العمومية كالآتى :

قيمة اوراق القبض فى تاريخ فحصه لهذه الاوراق ٠

يضاف قيمة اوراق قبض استلمت فى خلال الفترة تحت الفحص وحصلت قيمتها او قطعت او حصلت حتى تاريخ تحققه من اوراق القبض وكذلك قيمة الاوراق التى قدمت ورفض دفعها ٠

يطرح : قيمة اوراق القبض التى استلمتها المنشأة بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ تحقق المراجع من اوراق القبض والتى لازالت فى محفظة المنشأة ٠

وقبل ان يجرى المراجع هذه التسوية عليه ان يتحقق من مفرداتها عن طريق مراجعة دفتر يومية اوراق القبض عن المدة الجديدة ٠ ودفتر النقدية للتأكد من الاوراق التى حصلت او قطعت ٠ وكذلك دفتر اليومية العامة لحصر الاوراق التى حولت او التى رفض دفعها ٠

التحقق من قيمة الاوراق التجارية

تعتبر اوراق القبض مفردة من مفردات الاصول المتداولة والتى يجب ان تظهر بالقيمة التى ستحصل فى تاريخ الميزانية العمومية على اساس القيمة الحالية لهذه الاوراق فى تاريخ الميزانية العمومية ، وهذا الرأى يتطلب ان تظهر قيمة الاوراق الحالية فى تاريخ الميزانية بأن يعمل مخصص آجيو او مخصص قطع اوراق قبض ٠ وموقف المراجع من هذا الرأى هو امكان تقبله بعمل مخصص آجيو وعليه ان يتحقق من ان المخصص المعمول صحيحا حسابيا ومحسوبا على اساس متوسط تواريخ استحقاق اوراق القبض حتى تاريخ الميزانية العمومية ومعدل الفائدة السارى فى هذا التاريخ ٠ اما الرأى الآخر وهو اظهار القيمة الاسمية لاوراق القبض فى تاريخ الميزانية العمومية فلا يمكن للمراجع رفضه وما عليه الا ان يتأكد من قيمة هذه الاوراق كما يظهر رصيد حساب اوراق القبض وطبقا لتحققه من الملكية والوجود ٠

وهناك اوراق قبض لم يحن معياد استحقاقها بعد فى تاريخ الميزانية ، او هناك اوراق قبض حان ميعاد استحقاقها بعد تاريخ الميزانية او قبله ولكن المسحوب عليه طالب تجديدها بتأخير ميعاد استحقاقها نظير احتساب فائدة تأخير ، فان على المراجع فى هذه الحالة ان يفحص هذه الاوراق من ناحية متانة المركز المالى للمسحوب عليه • فالتأجيل قد يكون مبعثه تزعزع المركز المالى للعميل ، واذا تبين له أن هذه الاوراق مشكوك فيها فى تحصيلها فيجب ان يطلب عمل مخصص لقيمة اوراق القبض المشكوك فى تحصيلها عند حلول ميعاد استحقاقها • ويظهر هذا المخصص مطروحا من القيمة الاجمالية لاوراق القبض فى الميزانية •

اما الاوراق التى قطعت بالبنك ولم تستحق بعد فى تاريخ الميزانية العمومية تمثل مسئولية عرضية للمنشأة ، لان المستفيد يستطيع ان يرجع على المنشأة بقيمة الورقة اذا رفض المسحوب عليه السداد • وتبين هذه المسئولية العرضية فى صورة مذكرة تذيل الميزانية العمومية او فى صورة حساب نظامى ففى جانب الاصول من ضمن الحسابات النظامية ، اوراق قبض مخصومة ، وفى جانب الخصوم بنوك اوراق قبض مخصومة مع ذكر قيمة هذه الاوراق •

## خامسا: قروض للغير

يمنع قانون الشركات من اقراض اعضاء مجلس الادارة فى الشركات المساهمة وما فى حكمها الا اذا كانت الشركة بنكا او شركة ائتمان • وبصفة عامة فان الاقراض للغير يجب ان يكون من ضمن اغراض الشركة • وقد تقرض المنشأة الغير بضمان او بدون ضمان حسب الظروف • والضمان قد يكون شخصى اى شخصية المقترض نفسه او شخص آخر يضمن المقترض ، او يكون الضمان ايداع اوراق مالية لتغطية القرض ، او ايداع اوراق تجارية ، او تقديم بوليصة تأمين ، أو رهن عقارى أو أصول متداولة •

ولكي يتحقق المراجع من القرض يطلع على العقد المبرم بين المنشأة والمقترض وان يراعى المراجع معدل الفائدة المتفق عليه وميعاد تسديد الفائدة والاقساط او القرض كله • وعليه ان يتأكد من دفتر النقدية والمستندات المصاحبة بأن المقترض يسدد الفائدة والاقساط المستحقة في تواريخ استحقاقها • ودفع الفائدة والاقساط يعتبر دليلا على وجود القرض الا ان على المراجع ان يطلب شهادة او اقرار من المقترض برصيد السلفة المستحقة في ذمته حتى تاريخ الميزانية •

واذا كان المقترض في حالة القرض بدون ضمان قد توقف عن رد القرض والفائدة في مواعيد الاستحقاق ، فيجب على المراجع ان يبحث ما قد يترتب على هذا الموقف من خسارة محققة او محتملة • وفي حالة تأخر المدين في سداد القرض ينبغي عدم احتساب هذه الفوائد واظهارها كايراد في حساب الارباح والخسائر بل ترحل الى حساب مؤقت الى ان يتم تحصيلها ومعنى هذا انها لاتعتبر ايراد للسنة المالية نظرا لان الدين نفسه مشكوك في تحصيله •

وفي حالة الاقراض بضمان فان على المراجع ان يتحقق من الضمانات وكفايتها •

أ ـ الضمان باوراق مالية

في حالة ضمان بأوراق مالية اسمية فلابد ان يتم التنازل عنها للمنشأة باستيفاء اجراءات التنازل الخاصة والمنصوص عليها في نظام الشركة التي اصدرت الاوراق المالية وهذا الاجراء يتبع خوفا من ان مقدم الضمان قد يستخرج غيرها كبدل فاقد والتصرف بالبيع •

وعلى هذا يجب ان يتأكد المراجع من وجود الاوراق في حيازة المنشأة وان يقدر هذه الاوراق بالاسعار الجارية للتحقق من كفاية الضمان • فاذا تلاشى حد الضمان او نقصت قيمة الاوراق الضامنة عن مبلغ الدين وجب الاحتياط ضد هذه الخسارة المحتملة •

ب ـ الرهن العقارى :

يجب ان يتأكد المراجع من ان عقد الرهن قد سجل فى الشهر العقارى حتى لا يتصرف المقترض فى العين المرهونة بما يضر بحقوق المقترض . كما يتأكد من ان قيمة الضمان تتمشى مع قيمة القرض الممنوح وان حد الضمان كاف. وعلى المراجع ان يتأكد من ان كل ما من شأنه المحافظة على سلامة الضمان قد اتخذت مثل التأمين ضد الحريق ، وان الرهن لا يزال قائما وفى صالح المنشأة فى تاريخ الميزانية العمومية .

جـ ـ بوليصة التأمين

قد يقدم المقترض بوليصة تأمين على حياته كضمان للقرض ، ولن تقبل المنشأة البوليصة كرهن الا اذا سحبت شركة التأمين بناء على طلب المستأمن حق المقرض فى قيمة البوليصة ومن الواضح ان القرض يجب ان يكون فى حدود القيمة الحالية للبوليصة وقت التعاقد على القرض.

وعلى المراجع ان يطلب من شركة التأمين شهادة بالقيمة الحالية للبوليصة وان يتأكد من ان المقترض يقوم بتسديد اقساط البوليصة بانتظام.

د ـ ضمان شخصى آخر

قد يضمن شخص ملئ المقترض فى القرض وسداد قيمته وفوائده ، ويكون الضامن متضامنا مع المدين فى السداد وعلى هذا يمكن الرجوع عليه اذا توقف المقترض عن السداد وفى الميعاد المتفق عليه كما يجب ان يكون الضمان كتابة . وعلى المراجع ان يتأكد من ان الضامن كان وقت عقد القرض ولا يزال مليئا وتسمح ماليته بسداد القرض ان عجز المقترض عن السداد . واذا اتضح له غير ذلك كعسر الضامن يجب ان تؤخذ الخسارة المتوقعة فى الحسبان بأن يعمل مخصصا للقرض يحمل للسنة المالية موضوع المراجعة.

## سادسًا: الأرصدة الشاذة للموردين

فى بعض الاحيان قد يقابل المراجع ارصدة مدينة للموردين اى ارصدة شاذة للموردين نظير مبالغ سددت لهؤلاء الموردين كعرابين ولم تسحب المنشأة بضاعة بعد تقابل قيمة هذه الارصدة . ولاتعتبر ارصدة الدائنين المدينة مبالغا ستحصل نقدا وتضم الى الموارد المالية للمنشأة ، اى ان قيمة هذه الارصدة لاتعتبر نقدية محصلة وانما سيحل محلها بضاعة تشتريها المنشأة .

والتأكد المراجع من هذه الارصدة يتبع نفس الاجراء الذى يتم بالنسبة للتحقق من العملاء كالآتى :

١ـ مراجعة الارصدة المدينة الظاهرة بدفتر استاذ الموردين مع كشف الموردين .

٢ـ التحقق من تكوين هذه الارصدة المدينة بالاطلاع على العقود او المستندات التى تتضمن هذه العمليات مثل الاتفاقيات على توريد بضاعة او اصول رأسمالية .

٣ـ تتبع الارصدة المدينة للموردين فى المدة الجديدة وتسويتها عن طريق توريد بضاعة او اصول وكذلك مدى قابلية هذه الارصدة للتسوية او للتحصيل ، وفى حالة التأكد من عدم تحصيلها او عدم قابليتها للتسوية يعمل عنها مخصص كاف لمقابلة الخسارة التى تنشأ من ذلك .

٤ـ ترسل فى طلب مصادقات من الموردين للتصديق على صحة الارصده المستحقة طرفهم فى تاريخ الميزانية .

## سابعًا: الاستثمارات

يقصد بالاستثمارات فى هذا المجال الاصول التى تدر ايرادا نقديا والتى تتحصل عليها المنشأة لاستثمار جانب من اموالها السائلة . فقد تشترى المنشأة عقارا لا لغرض الاستعمال فى العملية الانتاجية كأصل ثابت وانما لغرض الحصول على الدخل الذى يدره هذا العقار عن طريق التأجير او قد تشترى اوراقا مالية فى صورة سندات حكومية او اسهم وسندات شركات لغرض الحصول على الفائدة

أو الربح . ومن جهة اخرى قد تودع المنشأة المال السائل والزائد على حاجتها فى حساب ايداع مؤقت ( توفير أو لأجل ) لغرض الحصول على الفائدة كأيراد .

وعلى هذا فان الاستثمارات يدخل فى نطاقها :

١ ــ استثمارات عقارية

٢ ــ استثمارات فى اوراق مالية .

٣ ــ استثمارات عن طريق حسابات ايداع بالبنوك .

فعند شراء عقار يجب البحث عن الغرض الذى اشترى من اجله العقار، هل هو للاستعمال فى الانتاج وهنا يعتبر اصلا ثابتا او لغرض الاستثمار للحصول على الدخل وهنا يعتبر الاستثمار اصلا متداولا .

كذلك قد تشترى الاوراق المالية لغرض الاحتفاظ بها لمدة طويلة اى لغرض السيطرة على شركة اخرى ويعتبر الاستثمار فى هذه الحالة اصلا ثابتا او تشترى لغرض مؤقت فتعتبر استثمارا متداولا .

وفى الحالة الاولى يكون الشراء لا لغرض الحصول على العائد وانما لتتمتع الشركة بحق السيطرة على شركة او شركات اخرى . فكأن الاختبار الذى يفرق بين اعتبار الاصل ثابتا او متداولا فى هذا المجال هو الغرض الذى من اجله اشترى الاصل ، فاذا كان الاصل من الممكن بيعه بدون التأثير على غرض الشركة الاساسى فالاستثمار فى هذه الحالة اصلا متداولا ، اما اذا كان بيع الاصل سيؤثر على غرض الشركة فان الاصل يعتبر من الاصول الثابتة .

والتفرقة بين نوعى الاستثمارات من حيث كون الاستثمار ثابتا او متداولا هام عند تقويم الاصل فمن المعروف ان الاصل الثابت يقوم بسعر التكلفة التاريخى اما الاصل المتداول فيقوم بسعر التكلفة او السوق ايهما اقل بمقدار القيمة النقدية المحققة فى تاريخ الميزانية العمومية اذا كانت هذه القيمة اقل من سعر التكلفة .

١- الاستثمارات العقارية :

للتحقق من الاستثمارات العقارية يفرق بين الاستثمار المشترى فى نفس الصورة والاستثمار المشيد عن طريق المنشأة ففى الحالة الاولى يرجع للتحقق من الملكية والوجود الى عقد الشراء النهائى المسجل مع تأييد التحقق بشهادة من الشهر العقارى. اما العقار المشيد فيرجع الى عقود المقاولة والى شهادات المهندسين بتقدير قيمة الجانب التام من العقد. وايضا فى حالة البناء التام يطلب شهادة عقارية لاثبات الوجود وعدم خضوعه لأى رهن.

اما فى ناحية التقويم فان الاستثمار العقارى يقوم بالتكلفة او القيمة النقدية المحققة فى تاريخ الميزانية العمومية ايهما اقل. واذا كان السعر السوقى اقل من سعر التكلفة فيلجأ الى عمل مخصص لمقابلة الهبوط فى الاسعار. وعلى المراجع ان يتحقق من عمل مثل هذا المخصص لاظهار الاستثمار بالقيمة الاقل. وهذا الوضع يمكن تقويم المبانى كأصل ثابت اذ ان المبانى كأصل ثابت تقوم بسعر التكلفة التاريخى مطروحا منه الاستهلاك محتسبا على اساس السعر التاريخى للتكلفة.

ويجب ان يتحقق المراجع بأن المنشأة حصلت على الايراد الذى يدره هذا الاستثمار عن طريق تتبع التحصيل فى دفتر النقدية والتأكد من عقود الايجار ومن صور الايصالات وايضا من وجود نظام للرقابة الداخلية لتتبع تحصيل هذا الايراد. وعلى هذا فان على المراجع فى هذا الصدد ان يحدد مقدار الدخل الذى يجب ان يستلم عن هذا الاستثمار، وان يتتبع المتحصلات فى دفتر النقدية حتى يكتشف ما اذا كان الدخل قد أستلم كله او تجرى تسوية بمقدار مالم يستلم بعد عن المدة.

٢- حساب الايداع:

يختلف حساب الايداع الذى يفتتح بالبنك، فقد يكون حساب ايداع توفير، او حساب ايداع لمدة محددة.

فالنوع الاول تحتسب عليه فوائد اقل من النوع الثانى نظرا لان المنشأة تستطيع السحب منه فى اى وقت ، اما حساب الايداع لمدة محدودة فلا تستطيع المنشأة ان تسحب المبالغ المودعة الا بعد انقضاء المدة المتفق عليها . وفى الحالة الاولى يعطى البنك دفترا يقيد فيه المبالغ المودعة والمبالغ المسحوبة والفائدة . اما فى الحالة الثانية فيعطى البنك ايصالا بمقدار المبلغ الذى استلمه البنك كوديعة لمدة محددة .

وليتحقق المراجع من هذا الاستثمار يطلع على دفتر الايداعات ليتحقق من الرصيد الظاهر فى تاريخ الميزانية العمومية ، ويطلب من البنك مصادقة بهذا الرصيد ، وعليه ان يتأكد من ان الفوائد قد اضيفت للحساب وان حساب الارباح والخسائر جعل دائنا بمقدار الفائدة عن المدة .

وفيما يختص بالايداع لاجل فان المراجع يطلع على الايصال المحتفظ به فى المنشأة وتحتسب الفائدة المستحقة من تاريخ الايداع الى تاريخ عمل الميزانية العمومية لجعل حساب الارباح والخسائر دائنا بها .

٣ـ الاوراق المالية :

قد تودع الاوراق المالية فى خزانة المنشأة أو لدى بنك للحفظ ، وفى اى من الحالتين فان الاوراق المالية لاتكون مميزة من ناحية كونها استثمارا مؤقتا والاستثمار الدائم هو شراء اسهم فى شركة اخرى لغرض السيطرة وتحقيق اغراض الشركة المشترية او يكون شراء سندات حكومية لغرض استثمار احتياطى شراء السندات الحكومية ( قانون ٧ لسنة ١٩٥٩ ) والتى لايمكن التصرف فيها الا بقرار من وزير الاقتصاد .

الرقابة للاستثمارات .

يراعى فى وضع نظام لرقابة الداخلية للاستثمارات نفس المبادىء التى تراعى بالنسبة للنقدية والاوراق التجارية لما لها من قيمة يمكن تحويلها بسهولة الى

نقدية وعلى هذا فالمبدأ الاساسي هو فصل وظيفة الاحتفاظ بالاصل عن وظيفة الرقابة على الاصل عن طريق السجلات ، كما تراعى النقاط التالية :

أ ـ ضرورة اعتماد الشراء والبيع للاستثمارات من الجهة المختصة وهى فـــى العادة مجلس ادارة المشروع .

ب ـ ان تحفظ صكوك الاستثمارات فى خزينة تحت رقابة مزدوجة اى لا تفتـــح الا بمفتاحـــــــــين يحتفظ بكل منهما موظف مسئول . ومن جانب آخـــر فـــان الاجراء الاحسن للحفظ هو ايداع الاوراق المالية لدى البنك حيـــث يحفظها نيابة عن المشروع على ان لاتسحب الا باعتماد مسئولين من المشروع.

حـ ـ التأمين ضد خيانة الامانة فى حالة وجود الاوراق المالية عهدة شخـــص وبخزينة المشروع.

د ـ الاحتفاظ بدفتر تسجيلى للاوراق المالية وتحركاتها من بيع وشراء وايـــراد دورى ويقوم بالتسجيل فيه شخص غير ذلك الذى فى عهدته الاوراق المالية .

هـ ـ اجراء الجرد المفاجئ للاستثمارات ومطابقتها بسجل الاوراق الماليـــة وذلك عن طريق ادارة المراجعة الداخلية .

التحقق من الوجود والملكية

لان الاوراق المالية من الممكن بيعها او شرائها فى اى وقت وعلى هذا من الممكن الحصول عن طريق بيعها على اموال لتغطية اى عجز فى النقدية السائلة . فان عد هذه الاوراق المالية ( الجرد الفعلى ) يجب ان يكون بطريـــقة مستمرة وفى العادة تعد عند جرد النقدية بالخزينة واوراق القبض . ومن الواضح ان هذا العد يجب ان يتم امام الشخص المسئول عن الاحتفاظ بهذه الاوراق ، وان يحصل المراجع بعد انتهائه من العد على ايصال تسليمه الاوراق للشخص المسئـــول عن حفظها .

ولابد من مطابقة الجرد الفعلى مع الموجود فى الدفاتر . الا ان فى العادة نجد ان حساب الاوراق المالية يمثل رصيدا اجماليا لهذه الاستثمارات يبلور التحركات التى حدثت بالنسبة لها سواء بالشراء او البيع . وفى العادة تحتفظ المنشآت بسجل للاوراق المالية يظهر تفصيليا الاوراق المالية المختلفة من حيث عدد كل نوع من هذه الاوراق وقيمة كل ورقة . واسم الورقة بسعر الفائدة ومواعيد دفع الكوبونات ومكان الحفظ ..الخ .

وتعد الشركة كشفا بالاوراق المالية يقدم للمراجع ليتحقق من تفاصيله . واذا كان جانب من هذه الاوراق مودع بالبنوك فيطلب من طريق المنشأة ارسال مصادقة من البنك او البنوك المودعة لديها هذه الاوراق على ان ترسل المصادقة الى المراجع مباشرة على عنوان مكتبه . وقد تكون هذه الاوراق مودعة كرهن لقرض ، ويطلب المراجع شهادة بالاوراق المودعة لدى الدائن المرتهن بعدد هذه الاوراق ونوعها وقيمتها .

يطابق المراجع الشهادات مع الكشف المعد للاوراق المالية ، ومايتبقى من هذه الاوراق المالية والتى لم ترد فى الشهادات يجب ان تكون فى خزانة الشركة واذا لم يستطع المراجع جرد هذه الاوراق فى تاريخ نهاية السنة المالية وانما بعد هذا التاريخ بفترة قصيرة فاحتمال وجود اختلاف بين الجرد الفعلى والقيمة التى كان يجب ان تكون فى تاريخ نهاية السنة المالية للاوراق التى فى خزانة المنشأة يكون ضئيلا نظرا لعدم تحرك هذه الاوراق بالسرعة التى تتحرك بها الاوراق التجارية . واذا حدث ان كان هناك اختلاف بنتيجة لشراء اوراق مالية جديدة او بيع اوراق مالية موجودة بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ الجرد الفعلى فعلى المراجع ان يعمل تسوية حتى يصل الى الرصيد الذى كان يجب ان تكون عليه الاوراق المالية فى تاريخ نهاية السنة المالية .

والاوراق المالية قد تكون اسمية أو لحاملها والاوراق التى لحاملها فـــأن حيازتها سندا لملكيتها وعليه ان يتأكد من وجود آخر كوبون ، امـــا الاوراق الاسمية فيجب ان يتأكد المراجع من ان الاوراق قد حولت باسم الشركـــة وان آخر كوبون مرفق بها ٠

وقد يقابل المراجع عدم وجود صك الورقة لدى الشركة اولدى اى بنك نظرا لان المبلغ مدفوع كقسط اكتتاب ٠ وعلى المراجع ان يتأكد من وجود ايصـــال الاكتتاب ولن يعتبر المبلغ المدفوع استثمارا او مبلغا مدفوعا على ذمة الاستثمـار لان هناك احتمال رد المبلغ فى حالة رفض الاكتتاب او تخصيص عدد اقل مـــن الاسهم المكتتب فيها ٠ وفى مرحلة التخصيص يكون لدى الشركة خطاب التخصيص وهو دليل على عدد الاسهم المخصصة وبناء على خطاب التخصيص تقوم الشركـة بسداد قسطا التخصيص وتحصل على ايصال بهذا السداد ٠ وبمجرد دفـــع قسط التخصيص تعتبر المنشأة مساهمة فى الشركة بمقدار الاقساط المسددة ٠ ويجب ان يظهر فى كشف الاوراق المالية اذا كانت المبالغ مدفوعة تحت التخصيص او اذا كانت مرت بمرحلة التخصيص فيشار الى ذلك ٠

## التحقق من التقويم

عند التحقق من تقويم الاوراق المالية لابد من التفرقة بين الاوراق الماليـــة كاستثمار ثابت والاوراق المالية كاستثمار مؤقت ( او كأصل متداول ) ومن ناحيـــة قيمة الاوراق المالية فقد تكون أحد ثلاثة :

أ ـ القيمة الاسمية للورقة ٠

ب ـ قيمة التكلفة ( ثمن الشراء + مصاريف الشراء )

حـ ـ سعر السوق ٠

والاوراق المالية تظهر بالدفاتر بثمن التكلفة سواء اكان ثمن التكلفة هو القيمة الاسمية مضافا اليه مصاريف الاصدار او علاوة الاصدار او ثمن الشراء السوقـــــــى مضافا اليه مصاريف الشراء .

والاستثمارات فى الاوراق المالية تظهر بالقيمة النقدية المحققة اذا كانت اقـــل من القيمة الدفترية بالنسبة للاستثمار المؤقت ( أى الاصل المتداول ) فلو كانـــت القيمة السوقية للاوراق فى تاريخ الميزانية العمومية اقل من القيمة الدفترية لهـــذه الاوراق فمن المستحسن تخصيص مخصص هبوط اسعار اوراق مالية يحمل لحساب الارباح والخسائر ويظهر مطروحا من قيمة الاوراق المالية بالميزانية العمومية طرحا شكليا .

ولتحديد القيمة السوقية وقيمة التكلفة بالنسبة لمجموعة متباينة من الاوراق المالية فهناك طريقتين :

الطريقة الاولى

تحديد التكلفة بالنسبة للاوراق كلها والقيمة السوقية لكل هذه الاوراق ومقارنة المجموع على اساس القيمة الاجمالية الاقل ، فاذا كان مجموع القيمة السوقية للاوراق كلها اقل من القيمة الاجمالية لتكلفتها فيعمل مخصص هبوط اسعار اوراق ماليـــة بالفرق . اما اذا كان العكس فلا يعمل اى مخصص وفى حالة ما اذا كانت القيمـــة السوقية اعلى من التكلفة يشار الى ذلك فى صورة ملحوظة بالميزانية العمومية .

ويقتضى هذه الطريقة ان الانخفاض فى قيمة بعض الاوراق قد يقابله ارتفــــاع فى قيمة اوراق اخرى . اى ان الارتفاع فى القيمة لبعض الاوراق يلاشى الانخفاض فى قيمة الاوراق الاخرى .

الطريقة الثانية

تحتسب القيمة السوقية لكل نوع من الاوراق ويقارن مع سعر التكلفة ويعمل مخصص للورقة التى يكون قيمتها السوقية اقل من قيمة تكلفتها ، اما الورقة التى يكــــون قيمتها السوقية اعلى من قيمة تكلفتها فتؤخذ على اساس سعر التكلفة ولا يهــــم المراجع اتباع احدى الطريقتين من الناحية المحاسبية فكلا الطريقتين سليمتين من

وجهة نظره إنما ما يجب ان يعترض عليه المراجع هو عدم اتباع احدى الطريقتين بطريقة مستمرة ، فاذا اتبعت المنشأة احدى الطريقتين ثم اتبعت الطريقة الاخرى في فترة اخرى فيجب ان يشير المراجع الى ذلك في تقريره ·

اما الاوراق المالية ذات الطبيعة الثابتة فان القيمة التى تظهر بها هى سعر التكلفة على ان يظهر السعر السوقى لهذه الاوراق في صورة ملحوظة في الميزانية العمومية · الا انه اذا استمر الانخفاض في هذه الاوراق نتيجة لخسائر متتالية للشركة التابعة فيجب على المراجع ان ينصح المنشأة بعمل مخصص بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية ·

الاستثمارات في النظام المحاسبي الموحد :

الاستثمارات المالية ــ ١٥ ــ هو الحساب العام والذى يظهر حركة الاستثمارات المختلفة في كل من السندات الحكومية والاوراق المالية المحلية والاستثمارات الاجنبية طبقا للحسابات المساعدة الآتى بيانها ·

١٥١ ــ استثمارات في سندات حكومية :

ينقسم هذا الحساب الى حسابين فرعيين احداهما السندات الحكومية يحمل بتكلفة السندات الحكومية المشتراه ، والثانى للايداع بالبنك المركزى ( مقابل احتياطى يستثمر في سندات حكومية ) ·

١٥٢ ــ استثمارات في اوراق مالية محلية :

يحمل هذا الحساب مدينا في اول الفترة المالية بتكلفة الاوراق المالية وبتكلفة الاستثمارات المشتراه خلال الفترة ، ويجعل دائنا بتكلفة الاوراق المالية المباعة خلال الفترة ·

١٥٣ ــ استثمارات اجنبية ·

ويحمل هذا الحساب بتكلفة الاستثمارات الاجنبية ·

## ثامناً: التأمينات لدى الغير

تمثل هذه المفردة المبالغ التى تود ع لدى الغير بصفة ضمان للجهة المودعة فى سبيل الحصول على خدمة او فى سبيل انجاز عملية معينة . فقد تدفع تأمينات لشركات المرافق العامة مثل الكهربا' والمياة والتليفون والتلغراف ، وقد تودع تأمينات لدى مصلحة الجمارك لحساب بضاعة مستوردة او قد تدفع تأمينات لبورصة العقود أو الاوراق المالية من جانب السماسرة فى نظير التعامل فى البورصات والتأمينات فى هذه الحالة تعتبر نقدية موجودة لدى الهيئة المعينة ضمانا لعملية معينة او خدمة معينة . والتأمين لن يسترد الا بانتها' الخدمة او العملية وقد يستمر التأمين لمدة طويلة الاجل وهذا هو المعتاد طالما ان المنشأة تباشر نشاطها وبالتالى لن تستطيع الاستغنا' عن الخدمة ، وتحصل المنشأة على ايصال فى مقابل دفع قيمة التأمين وتحتفظ به فى ملف خاص بالتأمينات لدى الغير . ويطلع المراجع على هذه الايصالات عند مراجعته المستندية وعليه ان يجرى على هذا الكشف التسويات اللازمة فى حالة زيادة قيمة التأمين او استرداد التأمين .

والتأمين الطويل الاجل لن يمكن اعتباره من الاصول المتداولة التى تؤثر على رأس المال العامل لان هذه التأمينات لن يمكن تحويلها الى نقدية طالما ان المنشأة مستمرة فى مباشرة اعمالها .

فلكى يتحقق المراجع من هذه التأمينات الطويلة الاجل عليه الرجوع الى الايصال وان يتحقق من استمرار العلة التى ادت الى دفعه اصلا ويحسن ان يطلب مصادقة من الجهة التى لديها التأمين اذا كانت قيمة التأمين كبيرة ليطمئن على ان التأمين لازال لديها ولم يسترد بعد فى تاريخ الميزانية العمومية .

وهناك تأمينات لدى الغير قصيرة الاجل مثل التأمينات التى تسدد فى سبيل الدخول فى مناقصات او عطا'ات وهذا النوع من التأمينات يسترد فى حالة:

ا- رفض العطا' فتسترد المنشأة التأمين .

ب - قبول العطاء ويحجز التأمين الى ان يتم انجاز العطاء سواء بالتوريد او التسليم طبقا لمواصفات العطاء او المناقصة ·

وعلى هذا فان التأمين سيسترد فى فترة قصيرة نسبيا ويصبح من ضمن الاصول المتداولة · وللتحقق من هذه التأمينات يطلب المراجع ارسال مصادقات اليه رأسا برصيد التأمينات التى لديهم ليتأكد من وجود التأمين وملكية المنشأة له وبالتالى من قيمة التأمين ·

## تاسعًا: البنك

يقصد بالبنك فى هذا المجال حسابات مدينة اى ايداعات للمنشأة لدى بنك واحد او عدة بنوك وهذه الحسابات قد تتخذ صورة حساب جارى او حساب ايداع لاجل او حساب ايداع باخطار ·

ولمراجعة البنك ( حساب جارى ) يطابق المراجع مفردات كشف الحساب مع المفردات الظاهرة بدفتر النقدية خانة البنك وقد يختلف رصيد الحساب عن رصيد دفتر النقدية بسبب اثبات عمليات فى دفاتر احد الطرفين وعدم اثباتها بعد فى دفاتر الطرف الآخر فى تاريخ ارسال كشف الحساب ، كشيكات ارسلت للبنك لتحصيلها ولم يحصلها البنك بعد حتى تاريخ ارساله لكشف الحساب او شيكات حررتها المنشأة لموردين ولم يتقدموا بعد فى طلب صرف قيمة الشيكات، او لتقييد البنك مصاريف وعمولة وفائدة على المنشأة وعدم اخطار المنشأة باشعارات خصم لهذه المصاريف مما ترتب عليه عدم تقييدها لهذه المصاريف بعد عند استلامها لكشف الحساب · وعلى هذا تعمل مذكرة تسوية بنك سواء تقوم المنشأة بعملها او المراجع نفسه ثم عليه تتبع هذه الشيكات المرسلة للتحصيل والشيكات المحررة للغير فى كشف الحساب التالى للتأكد من اضافة الاولى وخصم الثانية ·

وزيادة فى الاطمئنان فان المنشأة تطلب من البنك ( او البنوك ) ـ بناء على طلب المراجع ـ ان يرسل شهادة الى المراجع مباشرة برصيد المنشأة لديه فى تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة . وتظهر فى هذه الشهادة أرصدة جميع الحسابات التى للعميل فى البنك سواء حساب جارى او حساب ايداع او حساب كمبيالات للتحصيل او حساب اعتمادات.

ولا يجوز اظهار الحسابات المختلفة فى البنك كمفردة واحدة فى الميزانية العمومية فطبيعة الحساب الجارى تختلف عن طبيعة حساب الايداع . وانما من الممكن اظهار الحسابات الجارية الموجودة طرف بنوك متعددة فى مفردة واحدة تحت عنوان " حسابات جارية بالبنوك " .

كما لا يجب اظهار الحسابات الجارية المدينة مطروحا منها الحسابات الجارية الدائنة لدى البنوك اى عمل مقاصة بين الرصيدين ، لان طبيعة الحسابات الجارية الدائنة . تختلف عند فتحها ومن ناحية الفائدة عن الحسابات الجارية المدينة . فالحسابات الجارية الدائنة تظهر مفردة فى جانب الخصوم من الميزانية وغالبا مايكون هناك ضمانات مقدمة عنها للبنك.

## عاشرا : الخزينة النقدية

للتحقق من النقدية بالخزينة تجرد النقدية جردا فعليا فى نهاية السنة المالية او فى اى وقت فى اثناء السنة لتحقيق الجرد المفاجئ ، اذ ان جرد نهاية السنة قد يكون متوقعا من موظفى المنشأة . او يجرد المراجع النقدية بالخزينة فى اى وقت خلال المدة المالية التالية على ان تعمل تسوية لتوصيل الجرد الفعلى الى الرصيد الذى كان يجب ان يكون عليه فى نهاية السنة المالية . وفى هذه الحالة الاخيرة يجب على المراجع ان يختبر العمليات النقدية التى تمت بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ الجرد الفعلى بمراجعة المستندات.

وعند جرد الصندوق يقوم المراجع بعمل محضر جرد النقدية يظهر فيه الانواع المختلفة من النقدية والشيكات التى وجدت فى الخزينة كما يذكر فى المحضر ان الجرد وجد مطابقا لرصيد دفتر النقدية اذا كان الامر كذلك وان النقدية ومافى حكمها قد سلمت ثانية الى الصراف على ان يوقع الصراف ورئيس الحسابات على المحضر وتترك صورة منه مع الصراف ٠

واذا وجد عجزا او زيادة فى جرد النقدية فتذكر هذه الحقيقة فى المحضر ويترك الامر للادارة للتصرف ، على ان تخطر الادارة فى حالة العجز اذا قد يكون نتيجة اختلاس وليس مجرد اهمال ٠

والمراجع قبل جرده النقدية يجب ان يراجع العمليات النقدية للايام الاخيرة السابقة لنهاية السنة المالية وان يطلع على المستندات المؤيدة ويؤشر عليها ، كذلك يؤخذ ارقام ومبالغ آخر ايصال توريد نقدية وآخر اذن صرف نقدية وآخر شيك فى دفاتر الشيكات٠

وفى جرد المراجع للنقدية بالخزينة لا يجب ان يجرد النقدية فقط بل جميع العهد الموجودة طرف الموظف ويتضمن هذا البند مايلى

١ـ الاجور التى لم يتسلمها اصحابها ويطلع المراجع على كشوف الاجور والمرتبات للتأكد من انها هى كل الباقى بدون الصرف٠

٢ـ الشيكات المعدة للارسال للبنك والتى قيدت بدفتر النقدية رهن الايداع٠

٣ـ الايصالات عن القروض القصيرة للموظفين وهذه الايصالات يجب تسويتها ٠

٤ـ مبالغ مدفوعة لوكلاء متجولين تحت التسوية حتى يقدموا حساباتهم عن مصاريفهم٠

٥ـ يجب ان يتأكد المراجع من ان النقدية الموجودة لدى الصراف لا تزيد عن الضمان او المبلغ المؤمن به عليه ، وفى حالة المخالفة تخطر الادارة بذلك٠

ويجب على المراجع ان يثبت جميع هذه الحالات فى محضر جرد النقدية ويجب ان يراعى الآتى :

١ـ الايصالات عن القروض الصغيرة لايمكن اعتبارها نقدية حاضرة بل يجب اثباتها كقرض فى الدفاتر.

٢ـ المبالغ المدفوعة تحت التسوية للوكلاء المتجولين يجب التفرقة بين ما صرف فعلا حتى تاريخ نهاية السنة المالية واعتبارها مصروفا يحمل لحساب مصروفات الوكلاء ، اما الجانب الاخر الذى لم يصرف بعد فيجوز اعتباره نقدية.

٣ـ الاجور والمرتبات التى لم تدفع بعد حتى تاريخ السنة المالية يجب التأكد من انها ادرجت ضمن حساب الاجور والمرتبات على اعتبار انها تخص السنة المالية تحت الفحص اما مايخص المدة التالية فيعتبر اجورا مقدمة.

## المصروفات المقدمة

تمثل هذه المصروفات تلك التى دفعت فى خلال المدة وانما تخص مدة تالية . ولتحديد نتيجة المنشأة الصحيحة يجب ان تحمل الحسابات الختامية بالمصروفات الخاصة بالمدة لا اكثر ولا اقل . وهذه المصروفات ماهى الا مبالغ خرجت من النقدية فى اثناء السنة ولم تنتفع المدة بمقدار الخدمة التى تقابل المبلغ الذى دفع . ويعتبر المصروفات المدفوعة مقدما من الاصول المتداولة نظريا الا انها تستبعد عند ايجاد رأس المال العامل اذ ان هذه المصاريف اذ دفعت لن تسترد نقدا وانما ستسترد نتيجة الانتفاع بالخدمة التى دفعت فى مقابلها . وفى سبيل التحقق من المصروفات المقدمة يقوم المراجع بالآتى :

١ـ ان يتحقق من ان المصروف مدفوع فعلا وذلك بالرجوع الى المستندات المؤيدة للعملية سواء كانت هذه المستندات عقود او بوليصة تأمين او ايصالات او فواتير وما شاكلها .

٢ـ ان يقوم بمراجعة العملية الحسابية التى بنى عليها جعل المصروف مقدما مثلا يقسم المصروف حسب المدة مثل اقساط لبوليصة التأمين ، او يناقش المختصين فى المنشأة عن الاساس لجعل المصروف مقدما .

٣- ان يعد كشفا بالمصروفات المقدمة يرفقه مع اوراق المراجعة .

## التأمين ضد الاخطار

من اهم المصروفات المقدمة ما يدفع فى سبيل بوالص التأمين ضد الاخطار لا من حيث القيمة وانما من حيث ارتباط بوالص التأمين بممتلكات المنشأة . وعدم التأمين ضد الاخطار المعرض لها الاصول من حيث ملكيتها واستعمالها له اثر مباشر على المركز المالى للمنشأة وبالتالى يجب ان يعطيه المراجع اهمية عند تحققه . ويتوقف مدى امتداد المراجع لمراجعة بوالص التأمين على مدى الدقة فى السجلات المحتفظ بها لتسجيل البوالص ومواعيد انتهائها واستحقاق القسط ، فاذا كانت المنشأة تحتفظ بسجل لبوالص التأمين وان هذا السجل منظم ويقوم بالتسجيل فيه موظف متمرن على هذا النوع من العمل فان عمل المراجع فى سبيل تحققه من البوالص يكون فى صورة اختبارات . اما اذا كانت المنشأة لا تحتفظ بسجل او ان السجل غير منتظم فان مهمة المراجع تكون كاملة من حيث انه يعد كشفا ببوالص التأمين وقيمة البوليصة واقساطها ومواعيد استحقاق القسط وكأن هذا الكشف هو سجل البوالص . وفى هذه الحالة عليه ان يحدد مقدار ما تتحمله الفترة من قيمة اقساط البوالص ومقدار المقدم من هذه الاقساط .

وبجانب تحققه من كفاية ودقة الاقساط المقدمة ومصروفات التأمين فعليه ان يتحقق من سلامة تغطية التأمين . والمراجع لا يتوقع ان يكون خبيرا فى هذه الناحية وانما لديه الخبرة الكافية للاخطار العادية المؤمن ضدها وانواع التأمينات الموجودة ولحماية المنشأة تحت الفحص ضد هذه الاخطار . فمثلا اذا كان موظف بالمنشأة يحفظ النقدية وما شاكلها فيجب فى معظم الحالات ان يكون هناك تأمينا ضد خيانة الامانة فى حدود المبالغ المحتفظ بها لدى هذا الموظف . وعند نظر المراجع فى كفاية التغطية ، فلا يجب ان ينظر فى طبيعة وعدد الاخطار التى يؤمن ضدها فقط وانما ايضا القيمة المؤمن بها . فمثلا الحريق يمثل خطرا على المبانى وعلى هذا يجب التأمين على المبانى ضد الحريق . وعلى المراجع ان يطمئن بنفسه من ان قيمة

البوليصة كافية فى ظل الظروف السائدة ويتطلب هذا منه ان يلاحظ القيمة الفعلية للمبانى وليس القيمة الدفترية فقط . وفى العادة ينظر المراجع الى القيمة الدفترية اولا ثم العوامل الاخرى مثل ارتفاع مستوى الاسعار عند تقديره للتغطية اللازمة . ومهمة المراجع ليست تحديد قيمة التغطية اذ ان هذه من مهمة الادارة بتشاورها مع شركة التأمين وانما تكون مسئولية المراجع ان يتحقق من كفاية التغطية واذا ظهر له ان التغطية غير كافية فعليه ان يقدم نصيحة فى هذا الشأن الى ادارة المنشأة ، وفى العادة يقدم هذه التوصية كتابة على ان يحفظ بنسخة من تقريره فى ملف المراجعة حتى يبعد مسئوليته فى هذا الصدد .

## الإيرادات المستحقة

وهى الايرادات والارباح الخاصة بالسنة المالية تحت الفحص والتى لم تستلم بعد حتى تاريخ انتهاء السنة المالية . وتظهر هذه من ضمن الاصول المتداولة وتعتبر ايرادات ستتحقق نقدا . والمبدأ المحاسبى فى هذا الشأن هو اخذ الايرادات التى ستتحقق فعلا فى الحسبان اما الايرادات المشكوك فى تحصيلها فينبغى عدم اضافتها للارباح ، واذا أريد اظهارها عن طريق الحسابات النظامية ، او فى حالة اضافتها للارباح يخصم مبلغ مساو من الارباح فى صورة مخصص . وخطر احتساب ايرادات وارباح غير محققة لايقتصر على اظهار نتيجة غير صحيحة لاعمال المنشأة بل قد يؤدى الى توزيع ارباح لم تتحقق ( صورية ) ، ويعتبر هذا بمثابة رد من رأس المال .

مثلا اذا كانت تملك المنشأة اسهما عادية فى شركة مساهمة ، وان حسابات الشركة الاخيرة لم تعتمدها بعد الجمعية العمومية ولم يقرر توزيع ارباح بعد فلا تستطيع المنشأة تقدير قيمة الكوبون وادخاله من ضمن الايرادات المستحقة لان الكوبون لم يقرر صرفه بعد الجمعية العمومية والتى لها الحق فى تقرير توزيع

الكوبون الذى اقترحه مجلس الادارة او تغييره بالزيادة او النقص او تقرير عدم صرف كوبون على الاطلاق • ومن جهة اخرى اذا اقرت الجمعية العمومية توزيع الكوبون وحددت قيمته وانما فى خلال الفترة بعد انتهاء السنة المالية للمنشأة وقبل اتمام اعداد الحسابات فمن الممكن اخذ قيمة الكوبون الذى تقرر توزيعه ضمن الايرادات المستحقة • ويتحقق المراجع من هذا الوضع الاخير باطلاعه على قرار الجمعية العمومية وان استلم الكوبون فيطلع على مستندات تحصيل المبلغ•

ويتبع المراجع الآتى للتحقق من الايرادات المستحقة :

١ـ يراجع المبالغ الواردة فى كشوف الايرادات المستحقة المقدمة له مع المستندات المؤيدة لها ويطابق اجمالى هذه الكشوف مع رصيد الحساب الاجمالى للايرادات المستحقة فى دفتر الاستاذ العام•

٢ـ ان يتتبع ما حصل من هذه الايرادات المستحقة فى المدة الجديدة وان يؤشر بما يفيد التحصيل فى خلال المدة التالية فى الكشوف الخاصة بالايرادات المستحقة والتى سبق ان قدمت له•

٣ـ ان يراجع العمليات الحسابية التى على اساسها احتسب الايراد المستحق•

٤ـ ان يتأكد من ان المنشأة تسير على نفس النظام من سنة الى اخرى فيما يختص باحتساب الايرادات المستحقة حتى لا يؤثر التغيير فى الطريقة على الارباح من فترة الى اخرى •

ارصدة مدينة اخرى

هذه الارصدة تمثل مبالغ رأسمالية دفعتها المنشأة او مبالغ ايرادية مؤجلة لا يقابلها اصول حقيقية ملموسة وانما لها طبيعة من حيث كونها خسائر رأسمالية لا يجب ان تحمل لمدة مالية بمفردها ، او مصروفات ايرادية ستستفيد منها مددا مالية متعاقبة•

١ ــ مصروفات التأسيس .

٢ ــ مصروفات ايرادية مؤجلة مثل الحملات الاعلانية .

٣ ــ الخسائر المرحلة .

١ ــ مصروفات التأسيس

للتحقق من مصروفات التأسيس يقوم المراجع بالآتى :

١ ــ ان يطلع على قرار مجلس الادارة والجمعية التأسيسية الخاص بتلك المصروفات .

٢ ــ ان يطلع على المستندات المؤيدة لصرف هذه المصروفات من عقود وفواتير وايصالات ولابد ان تكون هذه المصروفات قد قابلت المراجع اثناء مراجعته لدفتر النقدية ومن المستحسن ان يعد كشفا بهذه المصروفات يضمه الى اوراق المراجعة .

٣ ــ هذه مصروفات من المستحسن استهلاكها على فترات قصيرة اذا اتاح الربح ذلك على ان تظهر الاستهلاكات فى حساب الارباح والخسائر بصورة مستقلة ، مع بيان الاستهلاك مطروحا من قيمة مصروفات التأسيس فى الميزانية العمومية .

٢ ــ مصروفات ايرادية مؤجلة

وهى مصروفات انفقت فى خلال سنة مالية او اكثر ، لها صبغة ايرادية اى انها واجبة الترحيل الى الحسابات الختامية ، الا ان فائدة صرف المصروف لاتقتصر على سنة مالية واحدة بل تمتد الى سنوات مقبلة وعلى هذا فانها تجمع فى حساب واحد على ان يرحل جانبا منها للسنة المالية والباقى يحمل للسنوات المالية المقبلة لاستهلاكها من الارباح . وهذه المصروفات غير عادية او قيمتها كبيرة بدرجة يصعب معها تحميلها لحساب الارباح والخسائر للمدة التى انفقت فيها .

ولما كان ترحيل جزء من هذه المصروفات الى سنوات مقبلة يؤثر على ارباح السنة التى تم فيها انفاق هذه المبالغ وارباح السنوات لمقبلة ، لذلك يجب على

المراجع ان يتأكد من طبيعة تلك المصروفات وان الظروف المحيطة بالمنشأة تبرر ترحيل جزء منها الى السنوات المقبلة . والامثلة الآتية لبعض المصروفات الايرادية المؤجلة .

أ - مصروفات الدعاية والاعلان

في العادة تعتبر هذه المصروفات خاصة بالمدة التى صرفت فى خلالها ، الا ان هناك حملة اعلانية تقتضيها ظروف المنشأة مثل انتاج سلعة جديدة او تقديم خدمة جديدة او اعلان عن فرع جديد ، وهذه المصروفات قد تكون ضخمة يتعذر تحميلها لحساب الارباح والخسائر لمدة واحدة وان فائدتها تعود على مدد مالية مقبلة وعلى هذا يعتبر مثل هذا المصروف مصروفا ايراديا مؤجلا يستهلك على عدد من السنوات . ولكى يبدى المراجع رأيا صحيحا بخصوص طريقة معالجة مصروفات الدعاية والاعلان ، عليه ان يكون ملما بجميع ظروف المنشأة وتعرف ظروف صرف لمصروف واغراضه واهدافه ونتائجه .

ب - مصروفات تأسيس

تقوم المنشأة فى خلال فترة تأسيسها بصرف مصروفات متعددة مثل ايجار ومرتبات ومطبوعات وغير ذلك من المصروفات التى لايقابلها دخل مماثل فى هذه الفترة . واذا طالت فترة التأسيس او نشأت خسارة فى خلال الفترة الاولى من الانتاج ، فمن الممكن اعتبار هذه المصروفات كمصروفات ايرادية مؤجلة .

وتعتبر المصروفات التى تصرف على تأسيس المنشأة وخصوصا اذا كانت شركة مساهمة مصروفا تأسيسيا مثل مصروفات تحضير عقد الشركة الابتدائى وقانونها النظامى .. الخ . مصروفا رأسماليا يستهلك على عدد من السنوات قصير .

...فات الكشف والتنقيب

تصرف بعض المنشآت ذات الغرض الخاص مثل التنقيب عن البترول او المناجم مصروفات بحث وتنقيب فى سبيل اكتشاف الثروات الطبيعية • مثل اجور ومرتبات ومصروفات مختلفة وقد يمتد صرف هذه المصروفات مدة طويلة بدون دخل يستنفذ هذه المصروفات الى ان يتاح لها اكتشاف الآبار او المناجم • وتعتبر هذه المصروفات ايرادية مؤجلة تستهلك على عدد من السنوات •

وهناك مصروفات اخرى تعتبر رأسمالية مثل المبالغ المدفوعة عن الحصول عن الامتياز واتعاب الفنيين القائمين بالبحث والتنقيب واجراء التجارب واستهلاك الادوات والآلات المستعملة • وتجمع هذه المصروفات وتظهر كمصروفات بحث وتنقيب تحمل لحساب الارباح والخسائر خلال بضع سنوات من بدء الحصول على دخل مناسب

وليتحقق المراجع من هذا البند يتبع الآتى :

١ ـ يراجع المفردات المكونة للمصروف المؤجل على المستندات المؤيدة للصرف•

٢ ـ يتأكد من ان تأجيل الاستهلاك لهذه المصروفات لمدد مقبلة مبنيا على مبدأ سليم وليس القصد منه التلاعب بالارباح بين سنة واخرى •

٣ ـ ان تكون المصروفات المرحلة للمدد المقبلة معتمدة من الادارة•

٤ ـ يظهر استهلاك هذه المصروفات كمفردة مستقلة فى حساب الارباح والخسائر ، وان يظهر الاستهلاك مطروحا من اصل المبلغ فى الميزانية العمومية •

## الخسائر المرحلة

وتمثل هذه المفردة الخسائر المحققة فى السنة او السنوات السابقة والتى لم تستنفذ بعد من الربح وللتحقق من هذه المفردة يتبع الآتى :

١ـ اذا كان المراجع لم يسبق له مراجعة الحسابات الختامية للمنشأة والتى حوت هذه الخسائر فيجب ان يتحرى مصدرها ويتأكد من صحة الرصيد المرحل على ان يتأكد من ان هذه الخسائر نشأت من المصروفات العادية والاستهلاكات والمخصصات وان الايراد لم يكف لتغطية هذه المصروفات.

٢ـ من الناحية الضريبية يتأكد من مركز هذه الخسارة من الناحية الضريبية اذ ان هذه الارباح غير قابلة للخصم من ضريبة الارباح التجارية والصناعية لمدة تزيد عن ثلاث سنوات.

# الفصل الثالث

## التحقق من الالتزامات

يقابلنا فى الجانب الآخر من الميزانية العمومية فى الصورة التقليدية ( على شكل حساب ) الالتزامات التى على المنشأة للغير سواء اكانت هذه الالتزامات لاصحاب المنشأة او لحملة السندات او للغير سواء مقرضين او موردين او مستفيدين فى اوراق تجارية ، وايضا خسائر متوقعة ولكن لايمكن تحديد قيمتها بدقة كبيرة فى تاريخ الميزانية العمومية ٠

وعلى هذا فان الخصوم تنقسم الى :

أ - خصوم داخلية وهى الالتزامات التى على المنشأة لاصحابها ٠

ب - خصوم خارجية وهى الالتزامات التى على المنشأة لطرف ثالث من خارجها ٠

من وجهة نظر طول مدة الالتزام تنقسم الى :

١- خصوم طويلة الاجل. وهى الالتزامات التى على المنشأة للغير ومدة الالتزام تطول عن سنة مالية ٠

٢- خصوم قصيرة الاجل تمثل التزامات على المنشأة للغير لفترة اقل من سنة وفى تحققنا للخصوم سنقسم الخصوم الى مجموعات كالآتى :

١- رأس المال

٢- الخصوم طويلة الاجل ٠

٣- الاحتياطيات

٤- المخصصات

٥- الخصوم القصيرة الاجل ٠

والغرض الاساسى من تحقيق الخصوم هو التأكد من عدم تقديرها بأقل من قيمتها وعلى الاخص التأكد من ان المنشأة لم تحذف بعضا من هذه الالتزامات فمثلا قد تلجأ منشأة فى نهاية السنة الى عدم تقييد جانب من المشتريات الآجلة للتأثير الى مراكز رأس المال العامل٠

مثال : لو اشتريت المنشأة فى نهاية العام بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه واستلمت فواتير ولم تقيد هذه الفواتير الا فى بداية السنة التالية ، فان عدم التقييد يترتب عليه ان رصيد الموردين لايظهر على حقيقته فى الميزانية العمومية وبالتالى يؤثر على نسبة رأس المال العامل .

فلو فرض ان الاصول المتداولة ومجموعها ١٠٠٠٠٠ جنيه والخصوم المتداولة ٥٠٠٠٠ جنيه أى ان نسبة رأس المال العامل ٢ : ١ وان الخصوم لاتتضمن مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه عن المشتريات الآجلة .

فاذا قيدت المشتريات فان الخصوم المتداولة يصبح مجموعها ٦٠٠٠٠ جنيه . وتصبح نسبة رأس المال العامل ٥ : ٣

فكأن عدم تقييد المشتريات فى نهاية العام يؤثر على نسبة رأس المال العامل ويرفع هذه النسبة كما هو واضح فى المثال السابق .

## رأس المال

أ ــ فى الشركات المساهمة :

ينظم قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدله رأس المال فى شركات الاموال . فالقانون يشترط ان يكون رأس المال عند تأسيس الشركة كافيا لتحقيق غرضها والا يقل مايكون مدفوعا عند تأسيس الشركة الا اذا كان رأس مالها مكتتبا فيه بالكامل وقام كل مكتتب بأداء الربع على الاقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية التى اكتتب فيها . وقد يكتتب المؤسسون فى كل رأس المال او فى جانب منه ويطرح الباقى للاكتتاب العام . وفى حالة الاكتتاب العام تشترط المادة ٨ من قانون الشركات على ان تكون دعوة الجمهور للاكتتاب العام فى الاسهم بنشرة تشتمل على البيانات الآتية :

١- بيان واف عن خصائص كل نوع من أنواع الاسهم والحقوق المتعلقة بها ، وذلك على اختلاف فئات الاسهم.

٢- المعلومات الخاصة بكل حصة غير نقدية وجميع الشروط الخاصة بتقديمها واسم مقدمها .

٣- جميع عقود المعاوضة التى وردت على العقارات المقدمة للشركة خلال السنوات الخمس السابقة على تقديمها والشروط التى تمت على اساسها هذه العقود وما كانت تغله تلك العقارات من ربح فى هذه المدة.

٤- جميع حقوق الرهن والامتيازات المترتبة على الحصص غير النقدية.

٥- الشروط التى يعلق عليها استيفاء الحصص العينية نقدا عند التمييز فى ذلك.

٦- سبب المزايا الخاصة التى تقرر للمؤسسين وبيان نحواها .

٧- بيان تقريبى على الاقل لمقدار المصروفات والنفقات والاجور والتكاليف التى تؤديها الشركة او التى تلتزم بأدائها بسبب تأسيسها ايا كان موضوع هذه المصروفات او النفقات او الاجور او التكاليف.

٨- تاريخ العقد الابتدائى .

٩- اسماء المؤسسين وحرفهم ومحال اقامتهم.

١٠- الغرض من الشركة ومقدار رأس المال وعدد الاسهم.

١١- بيان مفصل بالاسباب التى تدعو الى زيادة رأس المال . ان كانت الدعوة الى الاكتتاب خاصة بالزيادة .

١٢- تقرير المراقبين عن السنتين الاخيرتين السابقتين على زيادة رأس المال ان كانت الدعوة الى الاكتتاب خاصة بالزيادة.

ويوقع مؤسسو الشركة نشرة الاكتتاب فى اسهم رأس المال عند التأسيس ويوقع عضو مجلس الادارة المنتدب واحد اعضاء هذا المجلس نشرة الاكتتاب فى اسهم زيادة رأس المال .

أ ـ اعطاء اسبقية للمكتتبين الاول وعدم قبول الاكتتاب للمكتتبين المتأخرين ، اى بأسبقية المتقدمين للاكتتاب.

ب ـ التخصيص على اساس نسبة المكتتب به الى المصدر مع اغفال كسور الاسهم فمثلا اذا كانت الاسهم المكتتب فيها ٣٠٠٠٠ سهم والاسهم المطروحة للاكتتاب ٢٠٠٠٠ سهم فيخصص لكل مكتتب فى ٣ اسهم سهمين وهكذا .

جـ ـ قبول الاكتتاب فى عدد الاسهم الكبيرة واغفال الاكتتاب فى عدد الاسهم الصغيرة .

د ـ قبول الاكتتاب فى عدد الاسهم القليلة بالكامل وتخصيص عدد اقل من الاسهم للاكتتابات الكبيرة .

ويجب ان يكون التخصيص معتمدا من مجلس الادارة او الجمعية العمومية وان تظهر بيانات كافية بشأنه فى دفتر محاضر الجلسات .

وترد الاموال للمكتتبين الذين لم تخصص لهم اية اسهم وتعطى تعليمات للبنك برد هذه الاموال بعد اعلان ذلك الى هؤلاء المكتتبين . واذا خصص لبعض المكتتبين اسهما اقل من التى اكتتبوا فيها فغالبا لاترد اليهم الاموال الزائدة ولكن تحجز لمقابلة الاقساط المقبلة على ان لاتزيد المبالغ المحجوزة عن الاقساط المستحقة . وهذا الاجراء الاخير لابد ان يشار اليه فى نشرة الاكتتاب .

واذا تأخر المساهم عن تسديد القسط فى المواعيد المحددة وبالطريقة التى يعينها مجلس الادارة فأنه تسرى على المساهم المتأخر فوائد تأخير بمعدل ٦٪ سنويا لمصلحة الشركة من يوم استحقاقه .

وللتحقق من رأس مال الشركة المسدد بالتقسيط يطلع المراجع على قوائم الاكتتاب وصور خطابات تخصيص الاسهم وقرارات مجلس الادارة بتخصيص الاسهم . ويراجع دفتر النقدية مع كشوف البنك ( او البنوك ) التى تلقت اموال الاكتتاب

واموال الاقساط التالية للتحقق من استلام اموال الاكتتاب واموال التخصيص .

كذلك يتحقق من رد الاموال التى لم يخصص لاصحابها اية اسهم . واذا كانت الاموال التى دفعها المساهم محتجزة بعد تغطية الاكتتاب والتخصيص لتسديد اقساط مقبلة فيتحقق المراجع من توجيه هذه الاموال لحساب اقساط مقبلة ومن صحة القيود الدفترية فى دفتر اليومية العامة .

ويتحقق المراجع من الشهادات والاسهم ليطمئن على ان الشهادات مطابقة لعدد الاسهم المخصصة للمساهم من واقع قرار التخصيص وتكلف الشركة المراجع من التحقق من ان جميع الاسهم التى يتم ختمها بالشركة والتوقيع عليها من مجلس الادارة مطابقة لرأس مال الشركة .

٢ــ تقديم حصص عينية من المؤسسين :

قد يقدم مؤسس او بعض المؤسسين اصول وخصوم سدادا لحصة رأس المال ويحصلون فى مقابل ذلك اسهم تسمى اسهم عينية . ويشترط قانون الشركات فى المادة ٩ على المؤسسين او مجلس الادارة ان يطلبوا الى رئيس المحكمة الابتدائية التى يقع فى دائرتها مركز الشركة تعيين خبير او اكثر للتحقق مما اذا كانت هذه الحصص قدرت تقديرا صحيحا . ويقوم المؤسسون او مجلس الادارة بتوزيع تقرير الخبراء على المكتتبين او المساهمين قبل الاجتماع الذى يعقد لمناقشته بأسبوعين على الاقل . ولا يكون تقدير تلك الحصص نهائيا الا بعد اقراره من جماعة المكتتبين بأغلبيتهم العددية الحائزة لثلثى الاسهم النقدية ، ولايكون لمقدمى هذه الحصص حق التصويت فى شأن هذا الاقرار ولو كانوا من اصحاب الاسهم النقدية . واذا اتضح ان تقدير الحصة العينية يقل بأكثر من الخمس عن القيمة التى قدمت من اجلها . وجب على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا النقص . ويجوز مع ذلك

لمقدم الحصة ان يؤدى الفرق نقدا . كما يجوز ان ينسحب من الشركة . ولا يجوز ان تمثل الحصص العينية غير اسهم تم الوفاء بقيمتها كاملة .

وعلى المراجع الاول للشركة ان يتأكد من تقديم الحصص العينية ومن انتقال ملكيتها للشركة ومن اثبات قيمتها بالدفاتر طبقا للتقديرات فى تقرير الخبراء وعلى المراجع ان يتأكد من ان الاشتراطات التى تطلبها المادة السابقة قد نفذت من حيث تعيين خبير او اكثر وتقديم الخبير ( اوالخبراء ) التقرير وعرضه على جماعة المكتتبين واطلاعه على قرارهم بالموافقة وتقدير الحصص .

وعلى المراجع ان يتأكد من ان تقدير الحصص لا يقل عن القيمة التى قدمت من اجلها هذه الحصص ، واذا قلت عن الخمس وجب على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا النقص او ان يؤدى مقدم الحصة الفرق نقدا .

## زيادة رأس المال

للشركة ان تزيد رأس مالها بقرار من الجمعية العمومية ولا يجوز زيادة رأس مال الشركة الا بعد اداء رأس المال الاصلى بأسره ، ويجب ان يبين قرار الجمعية العمومية مقدار الزيادة وسعر اصدار الاسهم ، ويعتبر باطلا بحكم القانون كل نص فى النظام يخول مجلس الادارة زيادة رأس المال دون الحصول مقدما على مثل هذا القرار . ويجب ان تتم زيادة رأس المال فعلا خلال السنوات الخمس التالية لقرار الجمعية العمومية المرخص بها .

وقد اشترط القانون بالنسبة لزيادة رأس المال ضرورة استيفاء نفس الاوضاع الخاصة بجلب رأس مال التكوين من حيث نشرة الاكتتاب او الاسهم العينية .

ويجب ان يذيل المراقب نشرة زيادة رأس المال بتقرير يتضمن :

١ . انه اطلع على نشرة الاكتتاب وراجع ما تضمنته من بيانات رقمية على مستنداتها ونتيجة مراجعته .

وان يتضمن التقرير :

أ ـ تقرير المراقبين عن السنتين الاخيرتين السابقتين على زيادة رأس المال .

ب ـ نتائج كل من السنوات المالية السابقة من ربح او خسارة ونسبة الكوبون الى رأس المال فى كل منها .

حـ ـ مقدار الاحتياطيات فى كل من السنوات الخمس السابقة .

د ـ ملخص الموجودات ـ مع التفرقة بين الثابتة والمتداولة ـ والمطلوبات فى كل من السنوات الخمس السابقة ، مالم تكن المدة السابقة اقل من خمس سنوات فيكتفى بتلك المدة .

وواجب المراجع التأكد من صحة قرار الزيادة ومطابقة الاجراءات لاحكام القانون ، وان اموال الزيادة قد وردت واودعت لحساب الشركة فى البنك ، فكأن مراجعته فى حالة زيادة رأس لا تختلف عن مراجعة رأس المال عند تكوين الشركة .

وقد تقرر الجمعية العمومية فى حالة زيادة رأس المال اصدار الاسهم بقيمة اعلى من القيمة الاسمية بمقدار علاوة اصدار . وتنص المادة ٧ من قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ على اضافة هذه الزيادة الى الاحتياطى القانونى للشركة ولو كان قد بلغ الخمس من رأس المال .

وعلى المراجع ان يتحقق من قرار الجمعية العمومية بسعر اصدار الاسهم وبأن علاوة الاصدار قد حصلت من المساهمين واضيفت للاحتياطى القانونى .

سجل التنازلات والتحويلات :

تخصص الشركة دفترا تفصيليا لرأس المال تخصص كل صفحة فيه لمساهم

وتظهر هذه الصفحة بيانات عن المساهم وعدد وارقام الاسهم التى يملكها واى تغيير فى ملكية هذه الاسهم . والتغير فى الملكية يجب ان تخطر به الشركة بورقة تنازل يتنازل البائع عن ملكيته للاسهم للمشترى وترسل الورقة الى الشركة وتثبت فى سجل المساهمين باستقاص عدد الاسهم المتنازل عنها من حساب [illegible] لحساب المشترى الذى قد يكون مساهما قديما او جديدا .

اما واجب المراجع من مراجعة التنازلات والتحويلات فيجب التفرقة بين نوعين من التداول .

أ ــ تداول يقيده القانون ومن المتعين مراعاته .

ب ــ تداول عادى بين المساهمين

( أ ) اما التداول المقيد مثل :

١ـ لا يجوز تداول الاسهم العينية كما لايجوز تداول الاسهم التى يكتتب فيها مؤسسوا الشركة قبل نشر الميزانية وحساب الارباح والخسائر عن سنتين ماليتين متاليتين كاملتين من تاريخ صدور القرار الجمهورى الخاص بتأسيس الشركة او تاريخ قيدها فى السجل التجارى ( مادة ١٥ ) .

٢ـ لايجوز تداول شهادات الاكتتاب ولا الاسهم بأزيد من قميتها الاسمية مضافا اليها مقابل نفقات الاصدار وذلك فى الفترة السابقة على صدور قرار تأسيس الشركة او قيدها فى السجل التجارى بالنسبة الى شهادات الاكتتاب او فى الفترة التى على صدور مرسوم التأسيس او القيد فى السجل التجارى الى نشر حساب الارباح والخسائر عن سنة مالية كاملة بالنسبة للاسهم ( مادة ١٦ ) .

وفى حالة التداول المقيد بنص القانون فان مسئولية المراجع ان ينص فى تقريره ما اذا كانت قد وقعت اثناء السنة مخالفات لاحكام القانون على وجه يؤثر على نشاط الشركة او مركزها المالى .

وتداول الاسهم العينية قبل مرور وقت كاف له تأثير على مركز الشركة المالى فاذا ابيح التداول فيستطيع مقدم الحصة العينية ان ينسحب من الشركة بعد تأسيسها ببيع اسهمها التى حصل عليها فى مقابل تقديم الاصول والتى قد تقيم بسعر اعلى من حقيقتها بالرغم من تقرير الخبراء . كما ان تقييد تداول اسهم المؤسسين وشهادات الاكتتاب لحكمه احتمال اكتشاف المؤسسين بعد تأسيس الشركة مباشرة ان المشروع غير ناجح فيحاولون بيع الاسهم وينسحبون من الشركة وهذا من شأنه الاضرار بالمساهمين الجدد والمساهمين الآخرين .

وعلى هذا فان مراجعة التنازلات فى حدود ماقيده القانون يعتبر من واجبات المراجع حتى يطمئن الى عدم مخالفة احكام القانون فى هذا الشأن .

ب ــ التداول العادى بين المساهمين :

يدخل التداول العادى بين المساهمين من ضمن واجبات مراجع الحسابات فلا يدخل فى عمل المراقب اصلا مراجعة تلك التنازلات وتنفيذها . وقد تطلب الشركة من المراجع مراجعة ماورد للشركة من تنازلات للتأكد من صحة ترحيل وتقييد هذه التنازلات ، وتعتبر هذه مهمة خاصة لها اتعاب منفصلة .

احكام عامة لمراجعة رأس مال الشركة المساهمة :

١ ــ يطلع المراجع على العقد الابتدائى والقانون النظامى للشركة لمعرفة رأس المال وانواع الاسهم وحقوق المساهمين من ناحية الارباح ورد رأس المال .

٢ ــ يطلع المراجع على قرارات مجلس الادارة والجمعية العمومية بخصوص التخصيص وزيادة رأس المال وتعديل حقوق المساهمين .

٣ـ يراجع المتحصل من الاكتتاب فى الاسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب وللتخصيص والسداد .

٤ـ يتحقق من ان المساهمين قد سددوا الاقساط فى مواعيدها وان تحتسب فوائد للاقساط المقدمة وعلى الاقساط المستحقة وان يتحقق فى ذلك من نصوص القانون النظامى للشركة .

٥ـ ان يراجع سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وارقام شهادات الاسهم .

٦ـ فى حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب ان تظهر الميزانية العمومية بوضوح القيمة المدفوعة عن الاسهم .

فى حالة زيادة او تخفيض رأس المال تراجع مع ما هو وارد بخصوصها فى القانون الاساسى للشركة وكذلك مع قرارات مجلس الادارة والجمعية العمومية التى اعتمدت الزيادة او التخفيض .

وقد اظهرنا مما تقدم دور المراجع فى مراجعته رأس المال للشركة المساهمة اما التحقق من رأس المال فليس معناه التحقق من وجوده نقدا فى الشركة ، لان رأس المال لا يبقى فى صورة نقدية وانما يتفاعل مع العمليات المختلفة للشركة ويمثله فى النهاية صافى الاصول ، فكأن تحقيق رأس المال يأتى بالتحقق الاصول والخصوم فى تاريخ الميزانية العمومية .

ب ـ رأس المال فى شركات الاشخاص .

ينص الشركاء فى شركة الاشخاص على رأس مال كل فى عقد الشركاء كما ينص عادة طريقة تقديم رأس المال سواء بحصص نقدية او حصص عينية او بالعمل . وفى يفتح حساب لرأس مال الشركاء يظهر فيه رأس مال كل شريك ويثبت حساب رأس المال بحيث لا يتأثر بالمسحوبات او الارباح او الخسائر والتى يتأثر بها حساب جارى كل شريك .

وعند مراجعة رأس مال الشركاء يطلع المراجع على عقد الشركة ويتحقق من ان كل شريك قد قدم رأس المال المنصوص عليه فى العقد بالصورة التى حددت للتسديد ، فاذا كان التسديد نقدا تتحقق من توريد المبلغ بالبنك عن طريق قسيمة ايداع بالبنك او توريده بالخزينة بصورة ايصال الاستلام. وبالنسبة للحصص العينية يتحقق المراجع من ان الاصول قد قدمت وان الشركاء قد اتفقوا على طريقة تقويمها وان الاصول العقارية قد سجل عقدها بالشهر العقارى والشريك الذى يقدم ديونا له فى ذمة الغير كحصة فى رأس المال يكون ضامنا لها فلا ينقضى التزامه للشركة الا اذا استوفيت هذه الديون ، ويكون الشريك فوق ذلك مسئولا عن تعويض الضرر اذا لم تدفع الديون عند حلول اجلها .

وقد تدفع حصة الشريك عند الاتفاق وقد يؤجل الدفع الى اجل وفى الحالة الاخيرة اذ تعهد شريك بأن يقدم حصته فى الشركة مبلغا من النقود ولم يسددها فى الميعاد المتفق عليه التزم بفوائد تأخير من تاريخ الاستحقاق وذلك بغير حاجة الى مطالبة قضائية ودون اخلال بما يستحق من تعويض تكميلى عند الاقتضاء.

على المراجع ان يتحقق من دفع رأس المال فى تاريخ الاتفاق وفى حالة التأخير تطبق المادة ٥١٣ مدنى . اما فى حالة زيادة رأس المال فقد ينص الاتفاق على :

١ـ تحويل حساب الشريك الدائن الى حساب رأس ماله .

٢ـ تسديد الزيادة فى رأس المال نقدا او عينا .

٣ـ تحويل حساب قرض الشريك الى حساب رأس ماله .

ويتحقق المراجع من اتفاق الشركاء عن طريق عقد الشركة المعدل ويجب ان يتأكد المراجع بأن الشركة اتبعت الاجراءات القانونية فيما يتعلق بتغيير عقد الشركة ومن اهم هذه الاجراءات النشر بايداع ملخص التغيير فى العقد بقلم

الكتاب فى المحاكم الابتدائية وان يدرج ملخص لعقد الشركة فى احدى الصحف التى تطبع فى مركز الشركة ثم يتأكد المراجع بأن شروط الزيادة قد طبقت وانه فى حالة الزيادة النقدية او العينية قد سددت فى مواعيدها .

جـ ـ رأس المال فى المشروع الفردى :

رأس المال فى المنشآت لايكون ثابتا فى العادة بل يتغير بالربح او الخسارة او المسحوبات ويتتبع المراجع رأس المال عن طريق صافى الاصول التى بدأ بها المشروع وماطرأ عليه من تغييرات نتيجة الارباح والخسارة والمسحوبات.

## ثانيا: الخصوم طويلة الأجل

وهى تشمل الديون طويلة الاجل وتنشأ اما باصدار سندات يكتتب فيها الجمهور بشروط خاصة ، واما بعقد قرض مع احد البنوك او اى من المؤسسات الائتمانية وغالبا ماتكون هذه القروض مضمونة برهن الاصل سواء اصل معين او مجموعة الاصول .

أ ـ السندات :

السند صك يثبت مديونية الشركة عن قرض او جزء من القرض ، ويعطى السند حامله حق الحصول على فائدة فى تواريخ معينة وكذلك على القيمة الاصلية للدين . وتقدم الشركة ضمانا على اصولها او بعضا من اصولها لسداد قيمة السند والفوائد على هذا يكون لحملة السندات حق امتياز او رهن يمكن تنفيذه فى حالة تأخر الشركة عن السداد .

وتصدر السندات بقيمة اسمية او بخصم اصدار او بعلاوة اصدار .

وقانون الشركات يجيز للشركة المساهمة حق اصدار سندات بشروط معينة .

١ ـ لا يجوز اصدار السندات الا بقرار من الجمعية العمومية وبعد اداء رأس المال بأكمله ، ولابد ان يتضمن نظام الشركة الحق لها باصدار سندات.

٢ـ لا يجوز اصدار سندات قابلة للتداول بقيمة تزيد على رأس المال المدفوع والموجود حسب آخر ميزانية وافقت عليها الجمعية العمومية .

والسندات المصدرة اما ان يكتتب فيها عدد محدود معروف من المكتتبين بدون اكتتاب عام واما ان تطرح السندات للاكتتاب العام ، وفي الحالة الاخيرة نصت المادة ١٨ من قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ على انه اذا طرح جانب من السندات التي تصدرها الشركة للاكتتاب العام فيجب ان يتم ذلك عن طريق البنوك المرخص لها في تلقي الاكتتاب . وتكون دعوة الجمهور للاكتتاب العام في السندات بنشرة تشمل على البيانات الآتية :

١ـ تاريخ قرار الجمعية العمومية التي قررت اصدار السندات ومواد القانون النظامي التي استندت اليها ، وسبب اصدارها .

٢ـ مقدار رأس مال الشركة وتقرير انه سدد بالكامل وبيان ما قد يكون لبعض انواع الاسهم من حق الامتياز .

٣ـ مقدار القرض وعدد السندات والقيمة الاسمية لكل سند ، وسعر الفائدة والمزايا الاخرى المقررة للسندات ، والنص على خصم الضريبة النوعية من مقدارها .

٤ـ بيان ما اذا كان الاصدار بعلاوة او بخصم ومقدار ذلك .

٥ـ بيان ما اذا كان سداد قيمة السند على اساس القيمة الاسمية او بعلاوة او خصم .

٦ـ مدة القرض .

٧ـ طريقة سداد القرض ، وما اذا كان في نهاية المدة او في خلالها باستهلاكها سنويا ، وفي هذه الحالة يفصل الاجراء الذي ستتبعه الشركة في الاستهلاك وشروطه وكيفيته ومدته .

٨ـ ضمان القرض . وبيان ما اذا كان قاصرا على الموجودات الثابتة او المتداولة او هما معا ، مع ذكر القيمة الدفترية لهذه الموجودات يوم الاصدار او جميعها

آخر ميزانية معتمدة اذا ظلت الموجودات على حالها ، واذا كان لاحد حق امتياز سابق على هذه الموجودات او بعضها فيجب ان يذكر ذلك صراحة مع بيان مقدار الدين الممتاز .

٩ ـ ملخص عن المركز المالي للشركة ومقدار رأس المال العامل .

١٠ ـ اسباب اصدار القرض ومدى توقع افادة الشركة من قيمته .

ويجب أن تذيل النشرة بتقرير من مراقب الحسابات بانه اطلع على نشرة الاكتتاب وراجع ماتضمنته من بيانات رقمية على مستنداتها ونتيجة مراجعته .

ولمراجعة السندات في الميزانية يجب مراعاة الامور الآتية :

١ ـ الاطلاع على القانون النظامي للشركة لمعرفة الاحكام الخاصة باصدار السندات واستهلاكها ، وعلى محاضر مجلس الادارة والجمعية العمومية للتأكد من صحة الاجراءات .

٢ ـ قد تصدر السندات بقيمتها الاسمية او بعلاوة اصدار او بخصم اصدار كما قد ينص على ان السداد بعلاوة رد او بخصم رد . وتعتبر علاوة الاصدار ايرادا رأسمالي تستخدم في استهلاك مصروفات اصدار السندات ويرحل الباقي الى حساب احتياطي عام او احتياطي قانوني . اما خصم الاصدار فيبقى استهلاكه سواء على مدة قصيرة او بمقدار انقضاء السنة المالية بالقرض .

٣ ـ تراجع العمليات الخاصة بالاكتتاب في السندات وسداد الاقساط والفوائد وكذلك عمليات استهلاك السندات ومعالجة خصم وعلاوة الاصدار مع القيود الواردة في الدفاتر والمستندات المؤيدة لها والاعتماد الخاص بها من مجلس الادارة والجمعية العمومية .

٤ ـ ان تراعى شروط اصدار السندات من حيث الفائدة ومواعيد سدادها واى نص خاص بتكوين احتياطي لرد السندات ، وان تحسب الفائدة المستحقة في نهاية السنة المالية [illegible] احتياطي [illegible]

٥ـ يجوز ان تستفيد الشركة من سعر سنداتها المرتفع وتستثمر جانبا من اموالها فى سنداتها .

وعلى المراجع ان يتأكد من عملية شراء السندات ، ومن اضافة الفائدة الى حساب ايراد فائدة السندات.

## استهلاك السندات

يتم استهلاك السندات بناء على الشروط الواردة فى عقد انشاء السندات وقد يكون الاستهلاك فى تاريخ محدد وبمقدار محدد معين او يترك للشركة القيام بالاستهلاك فى الوقت المناسب . وقد ينص عند انشاء السندات على تخصيص جانب من ارباحها لتكوين احتياطى رد السندات وقد يستثمر هذا الاحتياطى فى اوراق مالية على ان يتوفر لدى الشركة فى التاريخ المقرر للاستهلاك اوراقا مالية تكفى لسداد قيمة السندات .

ولمراجعة استهلاك السندات يراعى المراجع الآتى :

١ـ الاطلاع على الشروط الخاصة بالسداد .

٢ـ الاطلاع على القرارات الخاصة بالاستهلاك سواء كانت من الجمعية العمومية غير العادية او العادية او مجلس الادارة .

٣ـ التأكد من ان السداد قد تم على اساس صحيح ومراجعة المستندات والقيود الخاصة بعمليات الاستهلاك.

٤ـ التأكد من الغاء السندات التى سددت قيمتها .

٥ـ التأكد من اتلاف او احراق السندات ويحرر محضر بذلك يوقع عليه اعضاء اللجنة المكونة لهذا الغرض وينبغى ان يحضر المراجع الاتلاف او الحرق زيادة فى التأكد من صحتها .

## ب - القروض

قد تقترض الشركة قرضا لمدة طويلة من بنك متخصص ( مثل البنك الصناعي ) برهن احد اصولها الثابتة او المتداولة ، ويعقد قرض بين الشركة وبين الجهة المقرضة يبين في هذا العقد مقدار القرض والفائدة وطريقة سداد القرض وفائدته • وهل يسدد القرض دفعةواحدة او على دفعات ، وكذلك الضمان المقدم من الشركة لضمان القرض • وفي حالة الشركة المساهمة يجب ان ينص في قانون الشركة النظامي على امكان الشركة بالاقتراض لمدة طويلة الاجل •

ولمراجعة القرض يتبع الآتي :

١ـ يطلع على قرار مجلس الادارة بالموافقة على عقد القرض في الحدود المقررة في نظام الشركة •

٢ـ الاطلاع على عقد القرض والتأكد من الشروط الواردة فيه وقيام الشركة بتنفيذ التزاماتها المنصوص عليها في العقد •

٣ـ يطلب من الجهة المقرضة شهادة لبيان رصيد القرض في تاريخ الميزانية العمومية •

٤ـ إن يظهر في الميزانية العمومية بيانات عن القرض وسعر فائدته وتاريخ سداده وضمانه •

# ثالثا: الموردون

للتحقق من رصيد الموردين في تاريخ نهاية السنة المالية ، تقدم المنشأة للمراجع عادة كشفا تفصيليا بالارصدة الدائنة للموردين في تاريخ نهاية السنة المالية ، ويتبع المراجع الآتي للتحقق من ارصدة الدائنين •

١ـ تراجع كشوف الموردين مع ارصدة الحسابات الشخصية التي تظهرها دفاتر استاذ الموردين وتطابق الارصدة الواردة في الكشوف مع ارصدة حسابات الموردين •

٢- يتحقق المراجع عن طريق الحساب الاجمالى للموردين من رصيد الدائنين ومطابقته لمجموع ارصدة الدائنين كما يظهرها كشف الدائنين .

٣- قد يرسل الموردون كشوفات حساب دورية ويقارن المراجع ارصدة الموردين المبينة بالكشوف مع الارصدة الواردة فى كشوف الحساب ، وفى حالة وجود اختلاف يجب ان يتحرى اسبابه والاشارة باجراء التعديل اللازم فى دفاتر المنشأة لو استدعى الامر كذلك.

٤- يستحسن ان تقوم المنشأة تحت اشراف المراجع بارسال مصادقات الى الموردين على ان ترسل الردود رأسا الى مكتب المراجع الذى عليه ان يقارن الردود مع كشف الموردين والتحرى عن اسباب الخلاف .

٥- يجب التأكد من ان الفواتير الخاصة بالمشتريات التى دخلت المخازن فى اواخر السنة المالية وادرجت فى قوائم الجرد قد سجلت فى دفتر يومية المشتريات ورحلت لحساب الموردين .

٦- يجب ان يراجع حسابات الموردين فى اوائل المدة المالية التالية من حيث تسديدها او بقائها بدون تسديد وذلك بالرجوع الى دفتر النقدية وعلى كشوف الحساب المرسلة من الموردين فى المدة الجديدة . وقد تكشف هذه الوسيلة عن اخطاء فى الارصدة فى نهاية السنة المالية ارتكبت او من غير عمد .

٧- قد توجد ارصدة دائنة قديمة فى حسابات بعض الموردين تنشأ من :

أ - مبالغ متنازع عليها خاصة بثمن جزء من البضاعة او مصروفات للشحن وخلافها وكف المورد عن المطالبة بها .

ب - قيم فواتير شراء صغيرة لم يطالب الموردين بسدادها لمدة طويلة لانقطاع المعاملة لاى سبب من الاسباب.

وينبغى ان تبقى هذه الارصدة الدائنة فى الدفاتر حتى انتهاء مدة التقادم القانونية وبعد ذلك يمكن ترحيلها الى حساب الارباح والخسائر او الى حساب الاحتياطى العام.

## رابعًا: الأرصدة الدائنة للعملاء

يطابق المراجع الارصدة الدائنة فى كشف العملاء مع ارصدة حسابات العملاء بدفتر استاذ العملاء . ويجب على المراجع فحص حسابات هؤلاء العملاء لمعرفة تكوين الرصيد الدائن ، فقد يكون ناشئا من عرابين مدفوعة للمنشأة من العملاء او نتيجة لعمليات رد بضاعة او تكوين هذه الارصدة نتيجة لتلاعب فى الحسابات لذلك يجب ان يولى المراجع هذه الحسابات عناية خاصة فى مراجعتها وان يطابق ارصدة العملاء الدائنة مع المصادقات الواردة منهم والمرسلة رأسا الى المراجع وتتبع اسباب الاختلاف وان يتتبع هذه الارصدة فى اوائل السنة المالية التالية . وتظهر الارصدة الدائنة للعملاء فى جانب الخصوم من الميزانية العمومية مع الحسابات الدائنة ولا يجب خصم الارصدة الدائنة من الارصدة المدينة للعملاء .

## خامسًا: أوراق الدفع

تقدم المنشأة للمراجع فى نهاية السنة المالية كشفا تفصيليا باوراق الدفع التى لم يحن ميعاد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية العمومية . ويقوم المراجع بمطابقة الكشف مع البيانات الظاهرة فى يومية اوراق الدفع ومطابقة مجموع الكشف مع رصيد حساب اوراق الدفع فى دفتر الاستاذ العام . وليتأكد المراجع من صحة قيمة اوراق الدفع يتتبع ما تم بشأنها فى خلال السنة المالية التالية من حيث دفعها او الغائها او استبدالها . وفى حالة الغاء الورقة ( نتيجة لدفعها او استبدالها ) يجب على المراجع ان يطلع على الاوراق ويتأكد من الغائها عن طريق ختمها بما يفيد ذلك .

## سادسًا: حساب البنك الدائن

حساب البنك الدائن اى السحب على المكشوف يجب ان يظهر رصيده فى جانب الخصوم ولا يجب ان يطرح من الارصدة المدينة للبنوك فى جانب الاصول • ولمراجعة حساب البنك سحب على المكشوف يجب ان يقوم المراجع بالخطوات الآتية :

١ ــ مراجعة مذكرة التسوية بين الرصيد الدفترى والرصيد حسب الكشف الجارى للحساب المرسل من البنك •

٢ ــ ان يتتبع المفردات الواردة فى كشف التسوية مع ما تم بشأنها فى اوائل السنة المالية التالية •

٣ ــ يطلب المراجع من المنشأة ان ترسل فى طلب مصادقة من البنك برصيد الحساب فى نهاية السنة المالية ويطابق المراجع المصادقة مع الرصيد الدفترى بعد اجراء مذكرة التسوية •

٤ ــ يستفسر المراجع عن اى ضمانات مقدمة من المنشأة ان وجدت لوضع المذكرة اللازمة فى الميزانية واظهار هذا الضمان •

## سابعًا: التأمينات المودعة من الغير

قد يتطلب التعامل مع المنشأة ايداع تأمينات دائمة او مؤقتة ، فمثلا تتطلب بعض الشركات من وكلائها ايداع تأمينات نقدية ضمانا للتعامل معهم وهذا التأمين يعتبر ثابتا مادام التعامل مستمر مع الوكيل • وتعد المنشأة فى نهاية العام كشفا بالتأمينات ويقوم المراجع بمراجعة البيانات الواردة به على حساب التأمينات المودعة من الغير بالاستاذ العام•

ويراجع الكشف مع المصادقات المرسلة من اصحاب التأمينات ويجب ان ترسل رأسا الى المراجع•

وقد يودع البعض اوراقا مالية او خطابات ضمان ، وفى مثل هذه الحالة يمكن الاشارة اليها باظهارها فى الحسابات النظامية دون قيدها فى دفاتر المنشأة•

وتمثل الالتزامات المعروفة عن الخدمات التى اوديت ولم تدفع خلال المدة ويفحصها المراجع كالآتى :

١ـ تراجع جميع المصروفات المستحقة الخاصة بالسنة المالية مع المستندات الخاصة بها ويجب التأكد من صحتها الحسابية بحيث لا تتحمل السنة المالية اكثر من المبالغ المستحقة الخاصة بها .

٢ـ يتتبع سداد هذه المستحقات فى اوائل السنة التالية . وخير طريقة لتحديد المصروفات المستحقة عن السنة المالية تحت المراجعة هى تتبع المصروفات فى اوائل السنة المالية الجديدة وتبين مايخص منها المدة السابقة والاطلاع على الفواتير غير المسددة الخاصة بالمدة القديمة .

## تاسعًا: رصيد حساب الأرباح والخسائر

يظهر رصيد حساب الارباح والخسائر الدائن فى الميزانية العمومية لان هذا الرصيد يمثل جانبا من حقوق اصحاب رأس المال وتكون اثناء السنة المالية المصور فى نهايتها الميزانية العمومية ويظهر الرصيد الدائن لحساب الارباح والخسائر فى الميزانية العمومية بطريقتين :

١ـ الطريقة الاولى كرصيد مضاف فى الميزانية على ان تظهر التوزيعات المقترحة فى خانة بيانية من الميزانية ، على اساس ان هذه التوزيعات لم توافق عليها الجمعية العمومية بعد .

أو ب ـ تأثر البنود الاخرى فى الميزانية بالتوزيعات المقترحة باضافة الاحتياطيات المقترحة الى حساب الاحتياطيات واظهار المبالغ المقترح توزيعها على المساهمين والعمال والموظفين فى بند من ضمن الخصوم المتداولة . وقد يوجه اعتراض لهذا الاجراء على اساس ان الجمعية العمومية لم تقر التوزيعات بعد ولكن هذا

الاعتراض يمكن ان يوجه الى اى مفردة فى الميزانية لان الميزانية لاتعتبر نهائية الا بعد اعتمادها من الجمعية العمومية الا ان اظهار التوزيعات فى الميزانية العمومية وتأثر بنودها به يعتبر من الامور المرغوب فيها لحسن عرض الميزانيـــة سواء للمساهمين او الجمهور.

ويتلخص موقف المراجع من مفردة الارباح والخسائر فيمايلى :

١ـ ان رصيد حساب الارباح والخسائر الظاهر فى الميزانية هو تبلور لعمليـات مختلفة راجعها المراجع اثناء مراجعته المستندية . فهو قد استعرض المفردات المختلفة التى يتكون منها الحسابات الختامية التى حددت صافى الربح وانـــه فحص مستنديا جزءا كبيرا من الايرادات والمصروفات التى ترحل الى حســـاب الارباح والخسائر والحسابات الختامية الاخرى فى نهاية العام.

٢ـ ان اعتماد المراجـع الميزانية بما فيها رصيد حساب الارباح والخسائـــر يعتبر اعتمادا لهذا الحساب ، ولذا يجب عليه ان يقوم بفحص المفـــردات التفصيلية التى يتكون منها . وتنص المادة ٥٤ من قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ على ان تقرير المراجع يجب ان يشمل فيما يشمل بان حساب الارباح والخسائـــر موضوع التقرير متفق مع الحساب والملخصات وما اذا كان حساب الاربـــاح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن ارباح الشركة او خسائرها عن السنـــة المالية المنتهية .

## المسئولية العرضية

قد يكون على المنشأة التزامات لم تحدد بعد فى تاريخ الميزانية العموميـة بحيث لا تستطيع المنشأة ان تكون عنها مخصصات لان الالتزامات لم تتحدد بشكل نهائى وهذا ما يسمى بالمسئولية العرضية . فكأن المسئولية العرضية تمثـــل التزامات او خسائر لم تحدد بشكل نهائى ويصعب تقدير قيمتها فى تاريـــخ الميزانية العمومية . ولما كانت الميزانية العمومية يجب ان تظهر صورة صحيحـــة عن المركز المالى للمنشأة فى تاريخ عمل الميزانية فيجب ان يشار الى هذه المسئولية العرضية والمسئولية الاحتمالية [illegible]

١ـ نوع اذا تحقق بسبب خسارة للمنشأة.

٢ـ نوع يمثل التزامات او ارتباط اذا تحقق حصلت المنشأة على اصول بقيمة معلومة.

١ـ المسئولية العرضية التى بسبب خسارة :

أ ـ قيمة اوراق القبض المقطوعة فى البنك ولم تستحق بعد حتى تاريخ الميزانية العمومية ، فهناك احتمال ان المسحوب عليه يتوقف عن دفع الكمبيالة فى ميعاد استحقاقها مما يترتب عليه رجوع البنك على المنشأة مطالبا بقيمة الورقة وتظهر قيمة اوراق القبض المقطوعة فى البنك ولم تستحق بعد فى صورة ملحوظة فى الميزانية العمومية .

ب ـ ضمان الديون ـ اذا ضمنت المنشأة منشأة اخرى او فردا فى دين لم يسدد بعد وان الضمان يدخل من ضمن اعمال المنشأة فتظهر هذه المسئولية كملحوظة .

حـ ـ قضية تعويض مرفوعة امام المحاكم واحتمال ان تخسر المنشأة القضية وتلتزم بدفع التعويض.

د ـ احتمال دفع تعويض نظرا لعدم تنفيذ المنشأة لشروط عقد بينها وبين الغير.

٢ـ المسئولية العرضية التى يقابلها الحصول على اصول جديدة :

أ ـ عقد آجل لشراء بضاعة او اصول ثابتة ، وتنفيذ العقد يترتب عليه الحصول على البضاعة او الاصول الثابتة .

ب ـ استثمار فى اوراق مالية لم تطلب باقى اقساطها بعد . فقد تكتتب المنشأة فى اسهم شركات اخرى وتسدد جانبا من القيمة الاسمية لتلك الاسهم ويكون من حق الشركة المصدرة لتلك الاسهم الحق فى المطالبة بالباقى حسب احتياجها اليه وعلى هذا فهناك مسئولية عرضية على المنشأة بشأن تلك الاوراق وتظهر فى صورة ملحوظة فى الميزانية العمومية.

حـ ـ الارباح المجمعة غير المدفوعة للاسهم الممتازة مجمعة الارباح ـ فقـد لاتكفى ارباح الشركة لتوزيع النسبة المعينة لحملة الاسهم الممتازة المجمعة الارباح ولما كانت هذه الارباح غير المدفوعة التزام على الشركة ان تسددها من ارباح السنوات التالية عند تحقيق ارباح كافية قبل التوزيعات الاخرى ٠ وعلى هذا يجب الاشارة الى هذه المسئولية العرضية فى صورة مذكرة فى الميزانية العمومية مع اظهار قيمة الارباح المجمعة غير المدفوعة حتى تاريخ الميزانية العمومية ٠

## الحسابات النظامية

وهى حسابات تظهر فى جانبى الاصول والخصوم وتكون متكافئة فى قيمتها والغرض من الحسابات النظامية اظهار :

أ ـ بعض البيانات التى ينص عليها القانون النظامى للشركة ٠

ب ـ البيانات المتعلقة بمركز الشركة مع الغير٠

حـ ـ وسيلة لاظهار واثبات المسئولية العرضية بدلا من ذكرها على هيئة مذكرة٠

ومن امثلة الحسابات النظامية مايلى :

أ ـ خطابات الضمان ، والمقصود بخطابات الضمان هو ضمان المنشأة فى تنفيذ ماتعهدت به ، وتصدر البنوك خطابات ضمان لصالح المنشآت لتضمنها فى تنفيذ ماتعهدت به فى حالة عجزها عن التنفيذ وقد تقدم المنشأة خطابات ضمان من الغير٠

وتظهر القيود كالآتى :

١ ـ خطابات ضمان مقدمة من المنشأة للغير تظهر :

| اصول | خصوم |
| --- | --- |
| ٠٠٠ مدينون بخطابات ضمان | ٠٠٠ خطابات ضمان مقدمة منا |

٢ـ خطابات ضمان مقدمة للمنشأة من الغير وتظهر :

| اصـــــول | خصـــــوم |
| --- | --- |
| ... خطابات ضمان مقدمة لنا | ... مقدمو خطابات ضمـــان |

وعلى المراجع ان يتحقق من صحة البيانات الخاصة بخطابات الضمـــا ن من سريان تاريخ الضمان ويطلع المراجع على خطابات الضمان المقدمـــة للمنشأة من الغير او يحصل على شهادة من البنك المودعة لديه • اما بخصوص خطابات الضمان المقدمة من المنشأة للغير فيطلب المراجع شهادة من البنك الذي قام باصدار خطاب ضمان •

ب ـ اوراق قبض مخصومة :

واوراق القبض المقطـوعة والتى لم تستحق بعد فى صورة حسابات نظامية بدلا من مذكرة فى الميزانية كالآتى :

| اصـــــول | خصـــــوم |
| --- | --- |
| ... اوراق قبض مخصومة | .. جملة اوراق قبض مخصومة |

## شهادة الخصوم

علاوة على تحقق المراجع من الخصوم الظاهرة بالدفاتر فى تاريخ الميزانية العمومية وفحصه لها وتأكده من صحتها عن طريق المراجعة المستندية • يحصل من ادارة المنشأة على شهادة الخصوم وهذه الشهادة تؤكد ان جميـــع الخصوم قد اخذت فى الحسبان عند اعداد الميزانية العمومية • كما يجـــب ان تشير الشهادة الى المسئوليات العرضية التى قد تكون موجودة قبل الشركة فى تاريخ الميزانية العمومية •

والآتى صيغة لشهادة الخصوم:

" نشهد انه بناء على اوثق المعلومات والبيانات التى لدينا ان الخصوم المعروفة للشركة فى ٠٠٠٠٠٠٠ سنة ١٩ بما فى ذلك القروض والبضاعة تحت الورود والمستحقات للضرائب والاتعاب والتعويضات والمصروفات المستحقة قد اثبتت فى دفاتر الشركة فى تاريخ الميزانية العمومية او قبل ذلك التاريخ

كما نقرر انه لاتوجد ضد الشركة اى مسئولية مباشرة او عرضية فى ذلك التاريخ اى فى ٠٠٠٠٠٠٠ سنة ١٩ خاصة بأى قضايا او منازعات او عقود او ضمانات او اوراق مخصومة خلاف ما اثبتته الشركة فى دفاترها واحتاطت له كما هو مبين اعلاه ٠"

امضاء

## الميزانية العمومية

اوجب القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ نشر الميزانيات العمومية بصورة تظهر الاصول الثابتة فى مجموعة والاصول المتداولة فى مجموعة ثانية والارصدة الاخرى فى مجموعة ثالثة ، واوجب ان يوضع بالتفصيل مكونات العناصر المختلفة لكل من هذه المجموعات ٠ ولا يجوز ان تدمج الاراضى والمبانى والآلات والاستثمارات فى مفردات من ضمن المجموعة الواحدة وانما امكن دمج بعض العناصر الاخرى ذات القيمة الضئيلة مثلا العلامات التجارية مع شهرة المحل او المدينون التجاريون مع ارصدة المدينون غير التجاريين وذلك اذا رأى مراقب الحسابات للشركة بأن هذا الادماج لن يؤثر على دلالة الميزانية وعدم اظهارها للمركز المالى الصحيح ٠ وفى بعض الاحيان يكون من الصعب فصل قيمة الاراضى عن المبانى الا اذا قدرها خبير وفى هذه الحالة يجوز ان يظهر رقم الاراضى والمبانى كرقم واحد ولكن مع مراعاة طبيعة كل اصل من ناحية استهلاكه ٠

اوجب القرار الوزارى اظهار الاصول الثابتة بثمن التكلفة للاصل على ان يخصم من الاصل مجموع الاستهلاكات المخصصة لكل بند الى تاريخ الميزانية العمومية ، اما اذا لم يكن للاصل الثابت ثمن تكلفة فيكون اساس الحساب هو الثمن الذى قدم له اصلا والمقصود بالفقرة الاخيرة السابقة انه قبل صدور القرار الوزارى كانت بعض الشركات تلجأ الى اظهار القيمة الدفترية للاصل فى الميزانية العمومية ويطرح منه الاستهلاك عن السنة المالية وقد يصعب فى هذا الحالة ارجاع قيمة الاصل الى ثمن التكلفة واظهار المخصصات بمفردها ، ولهذا فاستثناء فى هذه الحالة يظهر قيمة الاصل بالقيمة الدفترية فى اول سنة صدر فى خلالها القرار الوزارى لسنة ١٩٥٤ على ان يظهر فى السنوات التالية مجموع المخصصات مطروحة من القيمة الدفترية .

وايضا اذا اعيد تقويم الاصول فان الاصل الثابت يظهر بالقيمة الجديدة المقومة على ان تذكر هذه الحقيقة فى الميزانية وتظهر الاصول الثابتة غير الملموسة وخصوصا شهرة المحل فى بند مستقل مع بيان المبالغ المستهلكة من هذه الاصل الثابت غير الملموس مطروحة من قيمة هذا الاصل .

الاستثمارات الثابتة :

تطلب القرار الوزارى فصل الاستثمارات فى الشركات ذات المصلحة المشتركة عن سائر الاستثمارات فى مجموعة خاصة موضحا فى كل مجموعة مبلغ من الاستثمارات الثابتة ومبلغ الاستثمارات التى تعتبر من الاصول المتداولة . ويقصد بالاستثمارات الثابتة ماتمتلكه الشركة من اسهم او سندات فى شركات اخرى تعطيها حق السيطرة وكذلك القروض طويلة الاجل لهذه الشركات . وتقضى اصول المحاسبة ان تظهر القيمة السوقية للاستثمارات الثابتة فى صورة مذكرة فى الميزانية امام هذا البند . ويظهر من ضمن الاستثمارات الثابتة السندات الحكومية التى تشترى لغرض استثمار احتياطى السندات الحكومية .

الاصول المتداولة :

تطلب القرار اظهار كل من البضائع التامة الصنع والبضاعة تحت التشغيل والخامات تفصيليا فى بنود مستقلة ، كما يجب ان يذكر امام كل مفردة من هذه المفردات طريقة تقويمها .

ويظهر رقم المدينين ورقم اوراق القبض مطروحا منه المخصص الخاص به حيث تطلب القرار اظهار المخصصات مستقلة وتظهر البنوك بصورة تفصيلية ورصيد الصندوق فى بند مستقل .

الارصدة المدينة :

تفصل مصروفات التأسيس وتظهر فى بند مستقل مع توضيح كل من مصروفات الاصدار وخصم اصدار السندات والمدفوعات المقدمة .

ويستحسن عدم اظهار رصيد حساب الارباح والخسائر المدين فى جانب الاصول من الميزانية وانما يفضل اظهاره مطروحا من مجموع حقوق المساهمين فى جانب الخصوم للوصول الى صافى حقوق المساهمين .

الخصوم :

اوجب القرار الوزارى اظهار الخصوم فى مجموعات مستقلة لكل من رأس المال والاحتياطى والخصوم الطويلة الاجل والخصوم قصيرة الاجل والارصدة الدائنة الاخرى مع توضيح فى كل مجموعة العناصر المكونة لها . على انه يجوز ان تدمج بعض العناصر فى المجموعة الواحدة مع بعضها ، واذا كانت ضئيلة القيمة واذا رأى مراقب الشركة ان هذه الادماج لا يؤثر فى دلالة الميزانية .

رأس المال :

تظهر الميزانية فى مكان واحد رأس المال الاسمى ورأس المال المصدر ومجموع المبالغ التى لم تسدد وصافى رأس المال المدفوع ، واذا كانت اسهم الشركة من عدة انواع [illegible] اظهار مركز كل نوع منها على حدة [illegible]

يجب ان يلى رأس المال بيان الاحتياطيات الآتية كل فى بند مستقل مفصلا فيه العناصر المكونة له ٠

أ ــ الاحتياطيات الرأسمالية ٠

ب ــ الاحتياطيات الايرادية ٠

ويفضل ذكر رصيد حساب الارباح والخسائر المرحل ضمن هذه المجموعة اذ باضافته الى رأس المال المدفوع والاحتياطيات يمكن اظهارها صافى حقوق المساهمين فى الشركة لقارئ الميزانية ٠

مجموع الخصوم طويلة الاجل :

١ ــ السندات : تطلب القرار بيان قيمتها الاسمية وعدد السندات المصدرة و معدل الفائدة وتاريخ استحقاق السندات ، ونوع الموجودات ( الاصول ) الضامنة لهذه السندات ان كان هناك اصول تضمن السندات ٠ وان كان هناك اكثر من اصدار بالنسبة للشركة فيحتم اظهار تفاصيل كل اصدار على حدة كما انه اذا اجرت الشركة استهلاكا بالنسبة للسندات فيجب ان يظهر قيمة السندات المستهلكة ومطروحا من قيمة السندات الاجمالية ٠

٢ ــ القروض الطويلة الاجل : وقد حدد القرار القروض الطويلة الاجل بتلك التى تستحق السداد بعد مضى سنة او اكثر من تاريخ الميزانية العمومية ٠

مجموع الخصوم قصيرة الاجل :

ان تظهر المطلوبات للبنوك فى مفردة مستقلة وان يظهر الرصيد الدائن لكل بنك اذا تعدد السحب على المكشوف من البنوك ٠ وان تظهر ارصدة الدائنين والمطلوبات للشركات التابعة فى بند مستقل ويراعى ادماج عنصرين او اكثر اذا كانت القيمة ضئيلة ورأى مراقب الشركة ان هذا الادماج لن يؤثر فى دلالة الميزانية ٠

وتظهر من ضمن هذه المجموعة الارصدة الدائنة الاخرى مثل المصروفات المستحقة والكوبونات التى لم تصرف.

مجموع الاحتياطيات الالزامية ( المخصصات ):

المخصصات التى لاتطرح شكليا من قيمة الاصول فى جانب الاصول من الميزانية تظهر فى مجموعة من مجموعات جانب الخصوم فى الميزانية مثل مخصص التعويضات القضائية والتصليحات او التجديدات ومخصص تعويضات العمال.

وتتطلب القرار اظهار ملحوظات بالميزانية على كل مايلى :

١ــ المطلوبات او الالتزامات المحتملة اذا لم تكن الشركة قد كونت لها مخصصا فى الميزانية ، وقد سبق ان اظهرنا هذه المطلوبات المحتملة عند الكلام عن المسئوليات العرضية ، كأوراق القبض المقطوعة وضمان ديون الغير او المطلوبات المحتملة التى يقابلها الحصول على اصل جديد.

٢ــ قيمة العقود الخاصة بالمصروفات الرأسمالية التى لم تقيد بعد فى الدفاتر.

٣ــ اى التزام على الشركة له امتياز على موجوداتها.

٤ــ اى تغيير فى النظام المحاسبى يكون قد حدث خلال السنة المعمول عنها الميزانية.

كما نص القرار الوزارى على انه فيما عدا الميزانية الاولى للشركة يجب أن يبين فى خانة خاصة مايقابل كل رقم بميزانية السنة الحالية فى ميزانية السنة السابقة على ان تقرب جميع المبالغ الى اقرب جنيه.

ويلاحظ ان النموذج الملحق بالقرار الوزارى لاتلتزم به الشركات حرفيا اذ ان لكل شركة ظروفها الخاصة وطريقة عرضها للبيانات الا ان على الشركات ان تلتزم بنصوص القرار الوزارى نفسه وان تظهر البيانات التى يتطلبها القانون بوضوح.

# الفصل الرابع

## الاحتياطيات والمخصصات

كان لعدم الدقة فى استخدام لفظ الاحتياطى اثر كبير فى عدم اظهار الميزانيات المنشورة بصورة تمثل الواقع • فقد كان يستعمل لفظ احتياطى داخلى واحتياطى خارجى ، على اساس ان الاول يجنب من الربح الموزع والثانى لمقابلة الالتزامات الخارجية • الا ان لفظ احتياطى خارجى لايمثل المخصصات بمعناها المتعارف عليه الآن وانما هو فى الواقع المبالغ المستحقة فى تاريخ الميزانية العمومية • وبصدور قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ فرق بين الاحتياطى التخصيصى والاحتياطى التحميلى ، على اساس ان الاول يحتجز من الربح الموزع ويسمى احتياطى والثانى يحمل للربح قبل التوزيع ويسمى مخصص • الا ان القانون لم يعرف المخصص بصورة دقيقة تحدد معناه بدقة • وقد جرى التعارف على تعريف كل من الاحتياطى والمخصص كالآتى :

الاحتياطى : ذلك الجانب من الربح المجنب لا لغرض مقابلة التزام او مسئولية عرضية او ارتباط او نقص فى قيم الاصول فى تاريخ الميزانية العمومية •

المخصص : ذلك العبء المحمل للربح لمقابلة :

أ — الاستهلاك ، والتجديد والنقص فى قيم الاصول •

ب — اى التزام معروف الا ان قيمته يصعب تحديدها بدقة كبيرة • وعلى هذا فانه يتبع التعريفين مايلى :

١ — ان اى مبلغ قد يجنب لغرض الاستهلاك او التجديد او النقص فى قيم الاصول او لمقابلة التزام معروف لايمكن تحديده بدقة ولكن زيادة عن التقدير المطلوب يعتبر احتياطى •

٢ — اى مبالغ تحمل للربح لمقابلة التزام معروف يمكن تقدير قيمته بدقة كبيرة لايعتبر مخصصا وانما يعتبر مبلغا مستحقا فى تاريخ الميزانية العمومية •

على هذا فان الاحتياطيات تعتبر فى الواقع جانبا من الارباح غير الموزعة وبالتالى تمثل جانبا من صالح اصحاب المنشأة فى حين ان المخصصات والمستحقات تعتبر انتقاصا لصالح المنشأة فى صورة التزام او خسارة او نقص فى الاصول ويتبع هذا ان الاول توزيع للربح فى حين ان الثانى تحميل للربح ٠

والاحتياطى يمثل مجموع ما جنب من ارباح المنشأة فى خلال حياتها ، واستثمر فيها بدلا من توزيعه على اصحاب المنشأة ٠ ويظهر للاحتياطى حساب ( او عدة حسابات حسب نوع الاحتياطى ) فى الدفاتر ذو رصيد دائن ٠ ويقابل الاحتياطى زيادة حقيقية فى الاصول تساويه فى القيمة اى ان هناك زيادة فى مجموع الاصول على مجموع رأس المال والالتزامات التى على المنشأة للغير بقيمة تعادل . الاحتياطى ، ولذلك فانه اذا تلاشت هذه الزيادة لسبب ما ، تلاشى معها الاحتياطى ، فقد تقدر الاصول ونجد ان قيمتها الفعلية اقل بكثير من قيمتها الدفترية وهذا النقص فى القيمة يتبعه نقص فى قيمة الاحتياطيات ٠

مثال : لاستخدام الاحتياطى :

الآتى ملخص للميزانية العمومية لشركة مساهمة فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩-٨ قبل توزيع الارباح عن السنة الاولى للشركة ٠

اصـــول

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٧٠٠٠ | اصول ثابتة بعد الاستهلاك | ٤٠٠٠٠ | رأس المال |
| | اصول متداولة | | ٤٠ر٠٠٠ سهم عادل |
| ١٢٠٠٠ | بضاعة | | قيمة السهم الاسمية |
| ٨٠٠٠ | مدينون بعد طرح مخصص | | ١ جنيه |
| | ديون | ٩٠٠٠ | مطلوبات |
| ٥٠٠ | اوراق قبض | ١١٠٠٠ | ارباح العام مقترح توزيعها كالآتى : |
| ١٢٥٠٠ | نقدية بالبنوك والصندوق | | ١١٠٠ احتياطى قانونى |
| | | | ٦٠٠ احتياطى شراء سندات حكومية |
| | | | ٩٣٠٠ توزيع للمساهمين والعمال والموظفين |
| | | | ١١٠٠٠ |
| ٦٠٠٠٠ | | ٦٠٠٠٠ | |

وعلى فرض ان الارباح وزعت جميعها فانه يتبقى فى الشركة ارباحا غير موزعة قدرها ١٧٠٠ جنيه ممثلة فى احتياطى قانونى واحتياطى شراء سندات حكومية ويمثلهـــا فى الجانب المدين من الميزانية نقدية بهذه القيمة زائدا نقدية اخرى قدرها ١٥٠٠ جنيه استثمار لجانب من رأس المال . ولو خصصت مبلغ ١٧٠٠ جنيه لشراء اوراق مالية فان رصيد النقدية سيصبح ٥٠٠ جنيه ويظهر حساب جديد يمثل استثمارات بمبلـــغ ١٧٠٠ جنيه .

وعلى فرض ان الميزانية العمومية للشركة بعد انقضاء سنة اخرى تظهر كالآتى :

| خصوم | | اصول | |
|---|---|---|---|
| رأس المال | | اصول ثابتة بعد الاستهلاك | ٢٤٠٠٠ |
| ٤٠٠٠٠ سهم عادى قيمة السهم الاسمية ١ جنيه | ٤٠٠٠٠ | اصول متداولة | |
| احتياطى قانونى | ١١٠٠ | بضاعة | ١٨٠٠٠ |
| احتياطى شراء سندات | ٦٠٠ | مدينون بعد طرح مخصص ديون | ١٦٠٠٠ |
| مطلوبات | ٢٠٠٠٠ | اوراق قبض | ١٠٠٠ |
| ارباح العام مقترح توزيعها كالآتى: احتياطى قانونى ٩٠٠ ، احتياطى شراء سندات حكومية ٤٥٠ ، توزيع للمساهمين والعمال والموظفين ٧٦٥٠ = ٩٠٠٠ | ٩٠٠٠ | استثمارات (القيمة السوقية ١٠٠٠ جنيه) | ١٧٠٠ |
| | | نقدية بالبنوك والصندوق | ١٠٠٠٠ |
| | ٧٠٧٠٠ | | ٧٠٧٠٠ |

ويظهر من الميزانية العمومية السابقة ان الاحتياطى وقدرة ١٧٠٠ جنيه يمثله استثمارات بقيمة دفترية قدرها ١٧٠٠ جنيه

الا ان هذه الاستثمارات قد انخفضت قيمتها السوقيةبمقدار ٧٠٠ جنيه

وبالتالى فان صافى اصول الشركة لو قدرت بالقيمة السوقية وعلى فرض ان الاصول الاخرى قيمتها الدفترية تمثل قيمتها السوقية وبعد طرح القيمة الاسمية لرأس المال ستساوى ١٠٠٠ جنيه ، اى ان الاحتياطيات نقصت قيمتها بمقدار ٧٠٠ جنيه كالآتى :

| | | |
|---|---|---|
| | | جنيـــــه |
| مجموع الاصول بعد اعادة تقدير الاستثمارات | | ٧٠٠٠٠ |
| يطرح : رأس المال الاسمى | ٤٠٠٠٠ | |
| ارباح العام | ٩٠٠٠ | |
| المطلوبات | ٢٠٠٠٠ | ٦٩٠٠٠ |
| قيمة الاحتياطيات الحقيقية : | | ١٠٠٠ |

وعلى هذا فان النقص فى قيمة الاستثمارات ادى الى النقص فى قيمة الاحتياطيات اما ارباح العام فتظهر من زيادة الاصول ونقص الالتزامات كالآتى :

| | | |
|---|---|---|
| زيادة فى البضاعة | ٦٠٠٠ | |
| زيادة فى المدينين | ٨٠٠٠ | |
| زيادة فى اوراق القبض | ٥٠٠ | |
| زيادة فى النقديـــــة | ٨٥٠٠ | ٢٣٠٠٠ |
| يطرح نقص فى الاصول ثابتة | ٣٠٠٠ | |
| زيادة فى المطلوبـــــات | ١١٠٠٠ | ١٤٠٠٠ |
| | | ٩٠٠٠ |

يلاحظ ان الزيادة فى النقدية احتسبت كالآتى :

| | | |
|---|---|---|
| رصيد النقدية فى ٣١ ديسمبر ١٩ــ٨ | | ١٢٥٠٠ |
| يطرح : استثمارات مشتراه | ١٧٠٠ | |
| توزيعات | ٩٣٠٠ | ١١٠٠٠ |
| | | ١٥٠٠ |
| رصيد النقدية فى ٣١ ديسمبر ١٩ــ٩ | | ١٠٠٠٠ |
| زيادة فى رصيد النقدية من الارباح | | ٨٥٠٠ |

وتحجز المنشأة ارباحها من التوزيع لتكوين احتياطيات للاغراض الآتية :

١ـ تقوية المركز المالى للمنشأة .

٢ـ تسوية الارباح الموزعة

٣ـ تفادى توزيع ارباح مرتفعة فى اوقات الرواج للحد من الدورة التجارية .

٤ـ الاحتفاظ بارباح لاستثمارها فى توسيعات مستقبلة او استبدال اصول ارتفعت قيمتها .

٥ـ لتسديد القروض .

٦ـ الالزام القانونى بحجز احتياطيات مثل القانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ ( احتياطيات لاستثمارها فى سندات حكومية ) .

فالاحتياطيات مبالغ محتجزة من الارباح غير الموزعة لاستثمارها سواء فى المنشأة او خارجها وهى فى الواقع تمثل ايرادا مكتسبا فى الماضى ومحتفظ به للاستعمال المستقبل .

## أنواع الاحتياطيات

الاحتياطيات فى شركات الاموال تقسم الى نوعين رئيسيين ، ويستمد هذا التقسيم من طريقة ظهور الاحتياطى فقد يظهر الاحتياطى من الارباح العادية المعدة للتوزيع او لا يظهر من هذه الارباح .

أولا ـ الاحتياطى الرأسمالى :

هذه الاحتياطيات فى حسابات شركات الاموال لا تعتبر معدة للتوزيع ولا تجنب من الربح العادى للشركة وانما تظهر من احدى العناصر الآتية :

١ـ بيع اصول ثابتة بربح يتعدى قيمة الاصل الدفترية فاذا بيعت اراضى تملكها الشركة قيمتها الدفترية ١٨٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه فهناك ربح رأسمالى من المستحسن اضافته للاحتياطى وعدم اعتباره ربحا للتوزيع وخصوصا ان الاصول

الاخرى لم تقوم حتى تتمشى مع نفس قيمة الاراضى ، فلو كانت الشركة تمتلك آلات قيمتها الدفترية ٤٠٠٠٠٠ جنيه ولكن قيمتها السوقية ٣٠٠٠٠٠ جنيه فهناك نقص فى قيمة هذا الاصل قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه يستنفذ الربح الرأسمالى الذى نتج من بيع الاراضى . وفى هذه الحالة لايمكن توزيع الربح الرأسمالى بل يضاف الى حساب الاحتياطى الرأسمالى ، غير انه من المسموح به توزيع الربح الرأسمالى المحقق لو كان اعادة تقويم الاصول الاخرى يظهر ارتفاعا فى قيمتها السوقية عن الدفترية فاذا انتج ربح من بيع اصل ثابت ولكن لم يظهر فائض من اعادة تقدير الاصول الاخرى فان هذا الربح الرأسمالى يجب اضافته الى الاحتياطى الرأسمالى .

٢ــ الربح الذى تحققه الشركة قبل تكوينها القانونى او الارباح التى تتكون لمنشأة قبل تاريخ الشراء ومن الواضح ان الربح الذى تحققه الشركة قبل تكوينها القانونى اى قبل صدور القرار الجمهورى بتكوينها يعتبر ربحا قبل التكوين غير قابل للتوزيع ويضاف الى الاحتياطى الرأسمالى . وكذلك لو اشتريت منشأة فى تاريخ لاحق لتصوير ميزانيتها العمومية وحدد ثمن الشراء على اساس آخر ميزانية عمومية مصورة فان الربح الذى تحقق من تاريخ الميزانية العمومية الى تاريخ تحقيق الشراء يعتبر ربحا رأسماليا يضاف لحساب الاحتياطى الرأسمالى .

٣ــ الربح الناتج من اعادة تقدير الاصول والخصوم هذا الربح الذى يظهر من اعادة تقييم اصول الشركة بقيمتها الحقيقية ربح لم يتحقق بعد وانما يعتبر ربحا دفتريا غير قابل للتوزيع . واذا تقرر رفع قيمة الاصول السوقية فان نتيجة اعادة التقويم هذه يجب ان تضاف الى الاحتياطى الرأسمالى ويعتبر مفردة من مفرداته .

٤ــ علاوة اصدار الاسهم والسندات : قد تحصل الشركة المساهمة عند زيادة رأس مالها على قيمة اعلى من القيمة الاسمية للسهم بمقدار علاوة الاصدار لمقابلة الارتفاع الدفترى لقيمة السهم ويدفع المساهم الجديد القيمة الاسمية للسهم مضافا اليه علاوة

الاصدار • كذلك قد تطرح الشركة قرض سنداتها بقيمة اعلى من القيمة الاسمية بمقدار علاوة اصدار تمثل مبلغا رأسماليا نظير منحها لحامل السند فائدة مرتفعة • وينص قانون الشركات على اضافة علاوة اصدار الاسهم الى الاحتياطى القانونى الا ان الاحتياطى القانونى لايعتبر من الاحتياطيات الرأسمالية غير انه فى هذه الحالة يتضمن جانبا من الاحتياطيات الرأسمالية •

٥ـ زيادة صافى الاصول عن ثمن الشراء فى حالة شراء منشأة قائمة قد تشترى منشأة فى حالة استمرار وتقدر اصولها وخصومها بقيمة اجمالية فى صورة الثمن الذى يدفع لانتقال الاصول والخصوم • وصافى الاصول المنتقلة حسب القيمة الدفترية تزيد عن الثمن المقدر لشرائها وهذه الزيادة تعتبر احتياطى تقويم اصول وهذا النوع من الاحتياطى غير قابل للتوزيع وبذلك يعتبر احتياطى رأسمالى •

ثانيا ـ الاحتياطى الايرادى :

ومصدر هذه الاحتياطيات ارباح الشركة غير الموزعة والمحققة من اعمالها العادية ونشاطها الانتاجى الذى يدخل من ضمن اغراضها المنصوص عليها فى عقدها الابتدائى • وتقسم هذه الاحتياطيات الى نوعين •

أ ـ احتياطى الزامى •

ب ـ احتياطى غير الزامى •

١ـ الاحتياطى الالزامى :

ويقصد بالاحتياطى الايرادى الالزامى ذلك الاحتياطى الذى يتطلبه القانون بنص صريح على ان يجنب من الارباح الموزعة • فقد نصت المادة ١٤ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المعدل بالقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ على :

١ - ان يجنب جزء من عشرين على الاقل من صافى ارباح الشركة المساهمة لتكوين احتياطى الى ان يبلغ هذا الاحتياطى الخمس من رأس المـــال ويعمل باحكام هذه الفقرة كلما قل الاحتياطى عن خمس رأس المال ٠

ولا تخل احكام هذه المادة بما يشترطه النظام او الجمعية العموميـــة من نسب اعلى او انواع اخرى من الاحتياطيات ٠

٢ - يجنب من الارباح الصافية للشركة ٥٪ تخصص لشراء سندات حكومية ٠

ا - الاحتياطى القانونى :

يعتبر الاحتياطى القانونى من الاحتياطيات الايرادية فى حدود المبالغ المجنبة من الارباح الموزعة ، اما المبالغ المضافةاليه من علاوة اصدار الاسهم او السندات فتعتبر من الاحتياطيات الرأسمالية ٠ الاحتياطى الايرادى يمكـن استخدامه فى السنوات التالية فى توزيع ارباح الا انه بالنسبة للاحتياطى القانونى فان اى استخدام لهذا الاحتياطى فى توزيع ارباح يجب استكماله ثانية من ارباح الفترات التالية حتى يصل الاحتياطى القانونى الى الخمس من رأس المال ٠

ونسبة الربح المجنبة للاحتياطى القانونى المنصوص عليها فى نص المادة وذلك الحد الذى وضعه المشروع لبلوغ الاحتياطى القانونى يعتبر حدا ادنى ، فقد ينص القانون النظامى للشركة على تجنيب نسبة اعلى من الـ ٥٪ من صافى الربـــح وان يقف التجنيب لو بلغ الاحتياطى مثل رأس المال او رأس المال ٠٠٠٠٠٠ الخ كما ان القانون يجبر الجمعية العمومية ان تقرر نسبة اعلى فى سنة ما لتجنيـــب ارباح ترحل للاحتياطى القانونى ٠

والمعروف انه فى سنوات الخسارة لن ترحل اى مبالغ لحساب الاحتياطـــى القانونى ، كما انه لا الزام على الشركة بتعويض ذلك من السنوات التالية الـــتى تظهر ارباحا ٠

ولم يلزم القانون الشركات فى طريقة استثمار الاحتياطى القانونى فقد يستثمر استثمارا داخليا او استثمارا خارجيا فقد اشارت المادة ٤٨ من النظام النموذجى للشركات على ان يستعمل المال الاحتياطى بناء على قرار مجلس الادارة فيما يكون او فى صالح الشركة ٠

٢ـ الاحتياطي المستثمر في سندات حكومية :

عدل قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ باضافة فقرة جديدة للاحتياطيات القانونية وهو تجنيب ٥٪ من صافي الربح لشراء سندات حكومية . وهذا النوع من الاحتياطي الزم القانون جميع شركات الاموال على تجنيبه من صافي الربح في نفس الوقت الزم الشركة في طريقة استثماره .

٣ـ احتياطي غير الزامي :

ويقصد بهذه الاحتياطيات انه لا الزام قانوني في حجزها ومتى جنب هذه الاحتياطيات فمن الجائز توزيعها فيما بعد . ويقترح مجلس الادارة تجنيب هذا الاحتياطي وتوافق عليه الجمعية العمومية الا انه من حيث قابليته للتوزيع فيقسم الى احتياطي حر قابل للتوزيع مستقبلا وفي الامد القصير واحتياطي مؤجل غير قابل للتوزيع الا في الاجل الطويل .

وكل هذه المسميات للاحتياطي غرضها حجز ارباح في السنوات التي يزداد فيها معدل الربح لغرض تعزيز مركز الشركة المالي فمثلا :

١ـ الاحتياطي العام :

وهذا الاحتياطي يجنب لغرض تقوية مركز المنشأة المالي والمحافظة على القوة الاقتصادية لرأس المال وكذلك لغرض التمويل الذاتي ، وهذه الاحتياطيات تظل قابلة للتوزيع ولهذا سميت بالاحتياطي الحر ، ومن انواع هذه الاحتياطيات احتياطي تسوية الارباح ، احتياطي الطوارئ ، احتياطي التجديدات ، احتياطي الانشاءات الجديدة ، وكذلك رصيد الارباح غير الموزع .

٢ـ احتياطي تسوية الارباح :

كان هذا النوع من الاحتياطي شائعا في وقت الدورات الاقتصادية ، لكان نتيجة للدورات الاقتصادية تتأثر ارباح الشركة بالارتفاع والانخفاض حسب الدورية

الاقتصادية • وعلى هذا كان التوزيع يتقلب مع الارباح فتوزع ارباح كبيرة في وقت الرواج وتوزع ارباح قليلة أولا توزع الارباح في اوقات الانكماش • وكان هـــذا له تأثير سيء على الدورة الاقتصادية نفسها وعلى اسعار الاوراق المالية للشركة • فتوزيع ارباح في اوقات الرواج يؤدي الى زيادة الرواج مما يعجل بالتضخم • وعدم توزيع ارباح او توزيع ارباح قليلة في اوقات الانكماش يؤدي الى زيادة الانكمــاش وبالتالي الى الكساد • وعلى هذا ففي اوقات الرواج تجنب من الارباح احتياطي لتثبيت الكوبون ويوزع هذا الاحتياطي في اوقات الانكماش وبذلك لا تتذبذب قيمة الكوبون الموزع من سنة الى اخرى •

ونظرا لثبات الدورات الاقتصادية نتيجة للاقتصاد الموجه فقد توقف اللجــوء الى هذا النوع من الاحتياطي غير انه بصدور قانون الشركات وتنظيم استعمــــال المخصصات والاحتياطيات في الغرض المحدد لها وعدم جواز التصرف فيها الا بأذن من وزير الاقتصاد فـــــان الشركة لجأت ثانية الى احتياطي تسوية الاربـــاح للالتجاء اليه في حالة رغبتها في توزيع ارباح اكبر مما كانت توزعها لتثبيت قيمــــة لكوبون في السنوات التي لا تحقق فيها ارباحا مرتفعة لاى ظرف من الظروف •

ب ــ الاحتياطي الخاص :

وهذا الاحتياطي يجنب من الربح لغرض خاص ولا يكون قابلا للتوزيع العاجل وانما بعد انتهاء الغرض الذى جنب من اجله • ومثال ذلك احتياطي رد السندات الذى يجنب لغرض تسديد قيمة السندات عند حلول اجلها وفي خلال حياة القرض يعتبر هذا الاحتياطي مخصصا لرد السندات ولا يلجأ اليه لتوزيعه وبعد تسديــد القرض يحول هذا الاحتياطي الى الاحتياطي العام او الى حساب توزيـــــــــع الارباح والخسائر •

فكأن احتياطي رد السندات ليس الغرض منه المحافظة على القوة الاقتصاديــة لرأس المال او تقوية المركز المالي ولكن غرضه هو تمكين الشركة من سداد السندات في ميعاد الرد • فكأن احتياطي رد السندات ماهو الا ادخار من الارباح لغرض

سداد قرض سبق اقراضه • وقد تلجأ الشركة الى استثمار هذا الاحتياطى استثمار خارجيا فى الاوراق المالية او بوليصة تأمين او ايداعه فى حساب ايداع لدى احد البنوك • وعند حلول اجل القرض تباع هذه الاستثمارات او تحصيل قيمتها ويسدد القرض • ويبقى فى اصول الشركة تلك الاصول التى سبق ان استثمر القرض فيها ويمثلها احتياطى رد السندات الذى يضاف الى الاحتياطى العام ويقوى من مركز الشركة المالى •

## الاحتياطيات المستترة

الاحتياطيات السابقة تظهر فى الميزانية العمومية تحت عناوينها المستقلة احتياطى رأسمالى ، احتياطى ايرادى ، والاخير يقسم احتياطى قانونى احتياطى عام واحتياطى خاص ، على ان يظهر كل من هذه الاحتياطيات بتفصيلها وان تظهر التفاصيل الكافية لاظهار الزيادة او النقص الذى طرأ خلال السنة على هذه الاحتياطيات وكيفية استخدامها • وهذه الاحتياطيات تظهر بصورة واضحة فى الميزانية العمومية لان لها حسابات وانها جنبت من الارباح الا ان هناك احتياطيات لا تظهر بهذه الصورة فى الميزانية العمومية •

أ ــ الاحتياطى المخفى : وهى ايرادات رأسمالية لا تضاف الى حساب الاحتياطى الرأسمالى وانما تضاف الى اى التزام من الالتزامات التى تظهرها الخصوم المتداولة • فقد توصف مفردة من الارباح الرأسمالية المحققة بصورة تظهرها كالتزام باضافتها الى الدائنين المختلفين ــ مثل ربح بيع اصل من الاصول او تعويض متحصل عليه من حادث غطت خسارته شركة التأمين •

ب ــ الاحتياطى الداخلى : قد تتوقع المنشأة خسارة من نوع خاص لا تريد اظهارها فى ميزانيتها المنشورة فتلجأ الى عمل مخصص لتغطية هذه الخسائر غير العادية والاستثنائية على ان يظهر المخصص بصورة واضحة كأن يدمج فى ارصدة اخرى مثلا ارصدة الدائنين • ويظهر هذا النوع فى ميزانيات البنوك التى تحافظ على مركزها امام الجمهور فتدمج هذا المخصص فى " حسابات ايداع وجارية وحسابات اخرى " •

جـ ـ احتياطى مستتر ( سرى ) وينشأ من ان المركز الفعلى للاصل اقوى من ذلك الذى تظهره الميزانية لاحد الاسباب الآتية :

١ـ تخفيض القيمة الدفترية للاصول الثابتة بتخصيص مخصصات للاستهلاك ازيد من الواقع ، او بتقدير للالتزام بقيمة تزيد عن الواقع.

٢ـ ابعاد اصل بالكامل بتقديره تقديرا طفيفا مثل اظهار اصل ثابت بقيمة رمزية ١ جنيه فى حين ان الاصل لازال محتفظا بقيمته الانتاجية.

٣ـ اعتبار المصروف الرأسمالى مصروفا ايراديا بترحيله الى حساب الارباح والخسائر بدلا من تعلية قيمته لحساب الاصل او بجعل ايراد متحصل دائنا لحساب الاصل كجعل عائد الاسهم دائنا لحساب الاستثمار.

٤ـ اظهار المطلوبات المحتملة ( المسئولية العرضية ) كالتزام فعلى او مطلوب نهائى محقق او مخصص له.

٥ـ ضم الاحتياطيات الحرة لدائنين او اى مفردة من الخصوم المتداولة.

٦ـ عدم اظهار مبيعات الفترة الحالية بل نقلها الى الفترة التالية : وعلى هذا تنقل ارباحها من سنة الى اخرى .

## المراجع والاحتياطيات

اظهرنا فيما تقدم اهم انواع الاحتياطيات ورأينا كيف انها تتباين فى اسباب تكوينها ودرجة اتصالها بالنتيجة الحقيقية للارباح وفى تصوير المركز المالى السليم للمنشأة وقد اختلفت الآراء من حيث واجب المراجع لانواع الاحتياطيات الا انه مادام القانون النظامى للشركة وقرار مجلس الادارة وموافقة الجمعية العمومية تسمح بالاحتياطى فلن يستطيع المراجع قبوله غير ان المراجع مقيد بنصوص قانون الشركات من ناحية الاحتياطيات والتى يجب ان يراعيها عند تحققه من الاحتياطى .

١ـ الاحتياطى الرأسمالى :

يتحتم على المراجع ان يوجه نظر الشركة الى نوع الاحتياطى الرأسمالى غير القابل للتوزيع وان يوجه الى حساب خاص لا يؤخذ منه لتوزيع الربح . وقد سبق ان عددنا انواع الاحتياطيات الرأسمالية وواضح لنا ان هذه الاحتياطيات غير قابلة للتوزيع ، واذا لجأت الشركة الى توزيع هذه الارباح فيجب ان يصر المراجع على اظهارها بصورة واضحة فى حساب التوزيع وان يشير الى ذلك فى تقريره فى حالة رفض الادارة الانصياع الى توجيهه . ونتيجة لتطبيق القوانين الاشتراكية فقد ظهر ان الاستثمارات التى سبق ان اشترتها الشركة بقيمة اسمية ارتفعت قيمتها نتيجة لتثبيت اسعار الاوراق المالية بتاريخ ٢٠ يوليو سنة ١٩٦١ . كما حولت بعضا من هذه الاسهم الى سندات على الدولة نتيجة لتطبيق القوانين ١١٧ ، ١١٨ ، ١١٩ لسنة ١٩٦١ وترتب على ذلك ضرورة اظهار السندات المحولة بقيمة سعرها حسب جدول الاسعار فى ٢ يوليو سنة ١٩٦١ . واذا كانت قيمة هذه الاوراق اعلى من قيمتها الدفترية فان اظهارها فى الميزانية العمومية يكون بالسعر الجديد على ان يعتبر الفرق احتياطى رأسمالى غير قابل للتوزيع .

ويجب ان يتأكد المراجع من فصل الاحتياطى الرأسمالى عن باقى الاحتياطيات واظهار مفرداته فى الميزانية العمومية .

٢ـ الاحتياطى القانونى :

المراجع مسئول عن مراعاة الشركة لتجنب هذه الاحتياطيات بالنسب المنصوص عليها فى القانون كحد ادنى او بالنسب الاخرى المنصوص عليها فى القانون النظامى للشركة كما ان عليه مراقبة عدم استخدام الاحتياطى القانونى للتوزيع الا فى حالات خاصة والرجوع الى الاستقطاع من الربح لو استخدم جانب من الاحتياطى القانونى — اما بالنسبة للاحتياطى المستثمر فى سندات حكومية فيجب ان يراعى عدم لو سمحت الارباح بذلك وان يراعى استثمار هذا الاحتياطى

فى السندات الحكومية وان لا تتصرف الشركة ببيع هذه السندات الا بموافقة وزير الاقتصاد وفى حالة اى مخالفة لما يتطلبه القانون يجب اظهـــــاره بصورة واضحة فى تقريره ( نص المادة ٥٤ ( ز ) على اظهار اى مخالفـــات لاحكام القانون على وجه يؤثر فى نشاط الشركة او مركزها المالى )٠

## ٣- الاحتياطى العـــام

لا يطلب المراجع تجنيب مثل هذه الاحتياطيات الا بقرار من الجـــمعية العمومية فاذا قررت الجمعية العمومية تجنيب مثل هذه الاحتياطيات فعليه مراعاة تنفيذ قرار الجمعية العمومية بالصورة التى اتخذ بها القرار٠

## ٤- الاحتياطى الخـــاص

ليس من سلطة المراجع الاصرار على تكوين احتياطى مستثمر لرد القـــرض اذا لم تكن الشركة تعمل على تكوين مثل هذه الاحتياطى انما يستطيع ان يقدم نصيحته فى هذا الشأن ٠ اما اذا كان قانون الشركة النظامى وعقد القرض ينـــص احدهما او كلاهما على تكوين احتياطى خاص فيجب ان يراعى المراجع تكويـــن مثل هذا الاحتياطى والاشارة فى تقريره الى عدم وجوده ان لم تقم ادارة الشركة بتكوينه ٠

كما ان ليس عليه ان يحتم استثمار مثل هذا الاحتياطى خارج المنشأة مهما كان ذلك فى صالحها الا اذا كان قانون الشركة النظامى ينص على هذا الاستثمار وفى هذه الحالة يتعين على المراجع مراجعة الاستثمار وفائدته مراجعة تامة ٠

## الاحتياطى المستتر

راعى قانون الشركات ٢٦ لسنة ١٩٥٤ وللقوانين المعدله العمل على اظهار المركز المالى الحقيقى للمنشأة وجعل من واجبات المراجع التحقق من المركـــز المالى الصحيح للشركة ٠ والاحتياطيات المستترة من شأنها عدم اظهار المركـز

المالى الحقيقى للمنشأة وانما اظهاره بأقل من الواقع • وعلى هذا فان من واجبات المراجع التأكد من انه ليس هناك احتياطيات مستترة تخفيها الشركة •

وقد راعى القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ هذا بالنسبة للحسابات المنشورة مثل :

١ـ ان تظهر الاصول الثابتة بقيمة تكلفتها وتظهر مخصصات الاستهلاك متجمعة ومطروحة من كل اصل ، كما ان الاستهلاك يظهر بصورة واضحة فى حساب الارباح والخسائر المنشور على ان يظهر اى استهلاك اضافى بمفردة بند مستقل •

٢ـ ان يظهر حساب الارباح والخسائر بصورة واضحة ، اى التجاء الى مخصصات واحتياطيات لتوزيع الارباح •

٣ـ ان تظهر الارقام المقارنة عن السنة السابقة فى الميزانية العمومية وفى تقريره ما اذا كان الجرد قد عمل وفقا للاصول المرعية •

٥ـ تطالب المادة ٥٤ من المراجع ان يذكر فى تقريره ما اذا كان فى رأيه ان الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة ووجود الاحتياطى المستتر من شأنه ان يجعل الميزانية تبين مركزا ماليا اقل من المركز المالى الحقيقى • وعلى هذا يجب ان يبرز المراقب للمساهمين مثل هذه الظاهرة ان وجدت • ومهما كانت مزايا الاحتياطيات المستترة فان لها عيوبا تعتبر جوهرية ولها تأثير على الاقتصاد القومى فمن هذه العيوب مايلى :

١ـ قد تحقق الشركة خسارة تحولها الى ربح بتغطيتها من الاحتياطيات المستترة وقد تنشأ هذه الخسارة من سوء الادارة نتيجة لتغير اعضاء مجلس الادارة ورغبة الاعضاء الجدد فى اظهار نشاطهم وايهام المساهمين بحسن سير الشركة •

٢ــ قد يستخدم اعضاء مجلس الادارة الاحتياطيات السرية للتلاعب فى ارباح الشركة سنة بعد الاخرى فيلجأ المديرون فى احد السنوات الى المغـــالاة فى المخصصات مما يؤدى الى تخفيض الارباح وبالتالى التوزيعات وهذا يؤدى الى انخفاض القيمة السوقية للاسهم ويحقق المديرون بهذه الصورة ارباحــــا غير مشروعة بالشراء فى وقت انخفاض قيمة السهم ، ثم استخدام الاحتياطيات المستترة لتعلية الارباح وبالتالى صرف ارباح كبيرة مما يؤدى الى رفع قيمـــــة السهم. وهنا يلجأ الى بيع الاسهم التى سبق ان اشتريت باسعار منخفضة .

وفى معالجة المراجع بشأن الاحتياطيات المستترة يجب التفرقة بيــــن الاحتياطيات المستترة التى تكونت نتيجة لظروف طبيعية كارتفاع اسعار الاصول السوقية وتلـــــك المكونة لظروف غير طبيعية .

وفيما يختص بالاولى فليس للمراجع ان يطلب اظهار الاصول بقيمتها السوقية وانما يحاول اظهارها بصورة ملحوظة فى الميزانية العمومية . اما بخصـــــوص الاحتياطيات المستترة الناتجة من اخفاء جزء من ارباح المنشأة فهذه يجب ان تكون موضع عناية المراجع . فيجب ان يتأكد من عدم التعمد فى خلق الاحتياطيات المستترة ومن عدم استخدمها بطريقة تسىء الى الجمهور بصفة عامة والمساهميــن خاصة .

وعلى المراجع ان يتأكد من عدم المغالاة فى المخصصات ومن جعل المصروف الرأسمالى ايرادى وكل هذه الاجراءات من واجب المراجع ان يلتفت اليهـــــا اثناء مراجعته ، كما عليه ان يتأكد من ان حساب الارباح والخسائر يظهر تفصيليا الاستهلاكات غير العادية والمخصصات غير العادية وكذلك الارباح غير العاديـــة وغير المتكررة وان حساب الارباح والخسائر او التوزيع يظهر اى مبالغ مرحلـــــة من المخصصات ومن الاحتياطيات المكونة فى السنوات السابقة باظهار هـــــذه المفردات بوضوح يقف حائلا امام التلاعب فى اظهار الارباح باستخدام الاحتياطيات المستترة .

كما ان النظام المحاسبى الموحد قد راعى فى النماذج الموضوعة والاسس والمصطلحات والقواعد الموجودة تلافى وجود احتياطيات مستترة بأن :

١ـ وحد انواع الحسابات التى توجه اليها العمليات المختلفة .

٢ـ اظهر النموذج للميزانية الاحتياطيات بصورتها التفصيلية وكذلك المخصصات فى جانب الخصوم من الميزانية .

٣ـ يظهر حساب العمليات الجارية بصورة واضحة اى لجوء الى المخصصات والاحتياطيات لتوزيع الربح .

٤ـ وجود خانة فى النماذج الموضوعة للارقام المقارنة عن السنة السابقة .

٥ـ توحيد معدلات الاهلاك وفى حالة الاصول التى تستهلك ولازالت تنتج نص النظام على وجوب احتساب مخصص اهلاك لها بمعدل ٧٥٪ من قيمة معدل الاهلاك واضافته الى احتياطى ارتفاع اسعار الاصول .

٦ـ اوضح كيفية توجيه العمليات الى الحسابات العامة والفرعية والتحليلية بحيث تجنب الخلط بين المصروف الرأسمالى والايرادى .

## رابعا: المخصصات

بينا عند استعراض الاحتياطى ، ماهوالمقصود بالمخصص ، ويتضح لنا ان المخصص هو عبء على الايراد يخصم من مجمل الربح قبل التوصل الى صافى الارباح لمقابلة النقص فى قيمة اصل من الاصول الثابتة او مقابلة النقص المحتمل وقوعه فى قيمة الاصل المتداول او الزيادة المحتملة فى التزامات المنشأة . وعلى هذا فان المخصص يجب أن يحمل للايراد سواء حققت المنشأة ربحا ام لم تحقق والمخصص قد يكون لازما لتسوية القيمة الدفترية الظاهرة فى حساب اصل من الاصول حتى يظهر بقيمته الدفترية المقدرة . فالاصول الثابتة يعمل لها مخصص لمقابلة الاستهلاك او النقص فى قيمة الاصل ويعمل مخصص للاصول المتداولة اذا كان هناك توقعا بان الاصل المتداول لن يحقق

قيمته الدفترية كاملة اذا اريد تحويله الى اموال سائلة مثل مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص هبوط الاسعار. فهذه المخصصات الاخيرة لازمة في بعض الاحيان لمقابلة نقص محتمل في قيمة المدينين عند تحصيلها وقيمة البضاعة او الاستثمارات عند تحقيق قيمتها الى اموال سائلة . وعلى هذا فان هذه المخصصات تظهر مطروحة من حساب الاصل في الميزانية العمومية طرحا شكليا بالرغم من وجود حساب دائن لها في دفتر الاستاذ العام.

وقد يكون المخصص لازما لمقابلة التزام او خسارة تظهر في اثناء المدة او في تاريخ الميزانية العمومية فقد يكون هناك مطالبة من عميل من العملاء للشركة بتعويض للتأخر في تسليم البضاعة حسب العقد او ان المنشأة مرتبطة بعقد تأجير مبان وان من شروط العقد تسليم المبنى في حالة سليمة . فان هناك التزام على المنشأة مبلغا لمقابلة الاصلاحات المحتملة . هذه امثلة عن المخصصات التي تكون لمقابلة زيادة محتملة في قيمة التزام من الالتزامات وتظهر في الميزانية العمومية في بند مستقل في جانب الخصوم المتداولة .

وعدم وجود ربح في سنة من السنوات وكانت نتيجة المنشأة خسارة لا يمنعان من تكوين المخصص اللازم وسيؤدي هذا الى زيادة رصيد الخسارة او تحويل ربح صغير الى خسارة . وعدم تكوين المخصص اللازم معناه ترحيل خسارة من السنة التي نشأت فيها الى السنة التالية التي تتحقق فيها وهذا يخالف مبدأ استقلال المدة التجارية .

واذا كان المخصص الذي احتجز في سنة من السنوات لمقابلة نقص محتمل في اصل من الاصول المتداولة او التزام او خسارة اكبر مما تحقق فعلا فان العادة بالنسبة للمحاسبين جرت على اقفال المبلغ الزائد في المخصص في الحسابات الختامية للسنة التالية . وهذا الاجراء فيه تأثير على ارباح المدة التي اقفلت فيه هذه الزيادة لان الواقع ان هذا الاجراء يعتبر نقل

ربح فترة مالية الى فترة مالية تالية • وقد اظهر النموذج الموضوع بالقرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ المخصصات الزائدة عن الحاجة فى بند مستقل فى حساب الارباح والخسائر المنشور فى مرحلة ثانية بعد تحديد الربح التجارى • والاتجاه الذى يتمشى مع ما سبق ان ذكرناه من ان الزيادة فى المبالغ المخصصة لغرض الاستهلاك او التجديد او النقص فى قيم الاصول او لمقابلة التزام معروف لايمكن تحديده بدقة تعتبر احتياطى • وعلى هذا فان هذا المبلغ الزائد فى حساب المخصص يرحل الى حساب الاحتياطى العام بدلا من ترحيله الى حساب الارباح والخسائر•

واذا حدث العكس بان كان الالتزام او الخسارة اكبر من المقدر فان الفرق يؤخذ من ايرادات السنة التى تحققت فيها الخسارة او دفع فيها الالتزام لان حسابات السنة المالية التى نشأت فيها الخسارة او الالتزام قد اقفلت وحدد ربحها ووزع • ولن نستطيع اخذه من الاحتياطيات لان فى هذا تأثير على المركز المالى للمنشأة • الا انه فى فى هذه الحالة يجب ان تظهر هذه الواقعة بصورة واضحة فى الحسابات الختامية وبعد تحديد صافى الربح التجارى •

ويتضح هذا من النموذج لحساب الارباح والخسائر حسب القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ ففى المرحلة التالية بعد تحديد صافى الربح تظهر اى خسارة او مصاريف عرضية •

١ ـ مخصص الديون المشكوك فيها :

قد تتبع المنشأة فى تحديد مخصص الديون المشكوك فيها احدى الطريقتين الآتيتين :

١ ـ فحص كل حساب من حسابات العملاء على حدة وتعيين الدين المشكوك فى تحصيله بالنسبة لكل عميل •

أو ٢ـ تحديد نسبة مئوية من رصيد الذمم كمخصص للديون المشكوك فيها ، وتحديد هذه النسبة امر تقديرى للمنشأة تحدده بناء على ظروف المنشأة وطبيعة الاحوال الاقتصادية المحيطة بها وسلوك العملاء بالنسبة لتسديد حساباتهم المدينة وكل هذه تتوقف على خبرة المنشأة السابقة فى هذا المجال .

واذا اتبعت المنشأة ايا من الطريقتين فان على المراجع ان يتأكد من كفاية هذا المخصص بفحص حسابات العملاء بالطريقة التى سبق ان اشرنا اليها عند الكلام عن التحقق من المدينين . ويجب ان نشير الى انه ليس من عمل مراجع الحسابات اصلا تحديد الديون المشكوك فيها وانما عليه ان يتأكد من مكونات هذا الرقم ومن كفايته وان يطلب من المنشأة تخصيص مبلغ اكبر لو كان الذى خصصته غير كاف من وجهة نظره لمقابلة هذه الخسارة المحتملة . اما اذا رأى ان المخصص اكبر من اللازم فعليه ان يكون حذرا فى قبوله لتخصيص هذا المبلغ لاحتمال لجوء المنشأة الى تكوين احتياطى مستتر .

٢ـ مخصص الخصم النقدى :

وقد تلجأ المنشأة الى تكوين مخصص لمقابلة الخصم المسموح به الذى تمنحه للعملاء نظير تسديدهم للمستحق عليهم فى نهاية المدة التجارية فى حدود فترة الائتمان . واساس عمل مخصص الخصم المسموح به فى السنة التى تم فيها البيع الآجل وليس التسديد ، هو تحميل هذه الخسارة البيعية الناشئة عن تسديد الدين باقل من المبلغ المقيد به . وان تظهر الميزانية العمومية فى نهاية هذه السنة المركز المالى السليم والمبلغ المنتظر تحصيله من ارصدة المدينين واضافته لدورة النقدية التى تمثلها الاصول المتداولة . ومن جهة اخرى يذهب المعارضون لرأى عمل مخصص خصم

نقدى فى السنة المالية التى تحقق فيها البيع ، الى ان التسديد سيتم فى السنة التالية وان هذه السنة هى التى تستفيد بتحقيق هذه الارصدة اموالا سائلة تزيد من رأس المال العامل النقدى والذى سيستعمل فى زيادة دوران رأس المال العامل وتستفيد هذه المدة المالية بالربح الذى يحققه وجود هذه الاموال السائلة ودورانها فى العملية الانتاجية مما يستتبع معه ضرورة تحميل هذه الفترة المالية بالخصم النقدى الذى منح للعميل نتيجة تسديده فى خلال فترة الائتمان .

ولكل رأى من هذين الرأيين وزنه ، ولكل منشأة ان تتبع الطريقة التى تراها وليس للمراجع ان يلزمها باتباع احدى الطريقتين وانما الذى عليه ان يلزمها به هو ان تتبع نفس الطريقة التى اتبعتها من سنة الى اخرى .

٣ـ مخصص مكافأة وتعويض :

كان من المتعين على كل منشأة طبقا لقانون عقد العمل الفردى ان تحسب نصيبها فى آخر كل سنة فى مكافأة وتعويض العمال والموظفين طبقا لقانون عقد العمل الفردى وترحيله الى حساب المخصص لمكافأة وتعويض العمال والموظفين على اعتبار ان رصيد هذا الحساب يكفى فى اى وقت لسد المستحق لجميع العمال والموظفين اذا استغنت المنشأة عن خدماتهم . وواجب المراجع فى هذا الشأن ان يتأكد من صحة المخصص المعمول لهذا الغرض ولهذا عليه ان يرجع الى الكشف الخاص باسماء العمال والموظفين ومقدار التعويضات المستحقة لهم وان يختبر هذه الكشوف كالآتى .

١ـ مراجعة البيانات الواردة بالكشف مع ملفات العمال والموظفين .
٢ـ اختبار صحة حساب المخصص للتعويضات .
٣ـ اختبار العمليات الحسابية .

غير انه بصدور قانون التأمين والادخار اصبح واجبا على كل منشأة ان تدفع لمؤسسة التأمينات والادخار شهريا نسبة من مهايا واجور الموظفين والعمال على ان تتولى المؤسسة دفع التعويضات لهم عند استحقاقهم وعلى هذا اصبح المخصص متعلقا بالفترة قبل صدور قانون التأمين والادخار ولا يستمر حاليا بالنسبة للمنشآت التى لها تنظيم خاص تزيد مزاياه على المزايا المقررة فى قانون التأمين والادخار • وواجب المراجع ان يتأكد من ان المنشأة قد دفعت كامل التزاماتها نحو موظفيها وعمالها لمؤسسة التأمين والادخار•

٤ ـ مخصص الضرائب :

تخضع ارباح المنشآت التجارية والصناعية لضريبة الارباح التجارية والصناعية هذه الضريبة ليست عبئا على الارباح وانما اشتراكا فى الربح وشركة الاموال تتحمل ضريبة الارباح التجارية والصناعية على الربح غير الموزع اما الربح الموزع فيتحمل المساهم نصيبه فى ضريبة القيم المنقولة •

اما بالنسبة للمنشآت الفردية وشركات الاشخاص فان مالك المنشأة والشركاء يتحملون ضريبة الارباح التجارية والصناعية عن طريق حساباتهم الجارية •

ومصلحة الضرائب عند تحديدها لوعاء الضريبة لاتتقيد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتى على اساسها صورت الحسابات الختامية • وانما تستبعد او تضيف بنود تحددها القوانين الضريبية وعلى هذا فان الضريبة المستحقة على الشركة عن ارباحها لاتتخذ صفة المبلغ المستحق لعدم تحديده الدقيق من جهة المنشأة قبل ان تتفق عليه مع مصلحة الضرائب وانما يتخذ صفة المخصص اما فى حالة الضرائب المحصلة عن التوزيعات ( ضريبة قيم منقولة ) او عن كسب العمل فتظهر المبالغ غير المسددة الى مصلحة الضرائب منها كمصروف مستحق

فى الميزانية او تحت عنوان مصلحة الضرائب من ضمن الدائنين • لان هذه المبالغ مستحقة ويمكن تحديدها بدقة •

وحساب الضريبة فى حد ذاتها من واجبات المراقب ، واذا طلبت المنشأة من المراقب حساب الضريبة فيقوم بها بصفة اخرى غير صفة المراجع ولها اتعابها المستقلة • على ان المراقب عليه واجب مراجعة مخصص الضرائب والتحقق منه وانه احتسب بصورة صحيحة ولا يمثل اقل او اكثر مما يجب وفى مراجعته لحساب الضريبة يتحقق من :

١ـ التعديلات الضريبية على صافى ارباح المنشأة مثل تعديل نسب الاستهلاك حسب نسبة مصلحة الضرائب وان لا تخصم المخصصات طبقا للمادة ٢٩ •

٢ـ تطبيق المادة ٢٦ الخاصة بايرادات الاستثمارات والعقارات •

٣ـ يقوم بتطبيق المادة ٥ بشأن الخسائر المرحلة •

٤ـ يقوم بتطبيق المادة ٣٥ الخاصة بالتوزيعات •

ويحتسب الضريبة على اساس الوعاء المتوصل اليه الذى سيؤدى عليه ضريبة الارباح التجارية والصناعية •

# الباب الخامس

## تقرير المراجع الخارجى

ذكرنا فيما سبق عند استعراضنا للمعايير فى المراجعة والمستويات الموضوعة عند ممارسة المهنة ان مستويات اعداد التقرير يجب ان يتضمن بيان عن :

١ـ ان القوائم المالية قد اعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ٠

٢ـ ان المبادئ قد طبقت فى الفترة الحالية بنفس الطريقة التى طبقت بها فى الفترة السابقة ٠

٣ـ ان البيانات الواردة بالتقارير تعبر تعبيرا كافيا عما تتضمنه من معلومات

٤ـ ان رأى المراجع فى تقريره يعبر عما تحتويه القوائم المالية كوحدة واحدة، وفى حالة امتناعه عن ابداء اسباب فى امور معينة يجب ان يتضمن التقرير الاسباب التى ادت الى هذا الامتناع ٠

وفيما يلى نعرض بالشرح لكل مستوى من المستويات السابقة ٠

١ـ ما اذا كانت القوائم اعدت طبقا للمبادئ المتعارف عليها ٠

ولا يتضمن اصطلاح المبادئ المحاسبية ـ كما هو مستخدم فى مستويات اعداد التقرير ـ فقط المبادئ المحاسبية ولكن يتضمن ايضا الطرق التى يتم بها تطبيق هذه المبادئ ولا يستلزم هذا المستوى ضرورة قيام المراجع باعداد قائمة بالحقائق ولكنه يستلزم ابداء الرأى فيما اذا كانت القوائم المالية اعدت طبقا لهذه المبادئ واذا لم يتمكن المراجع من الحصول على المعلومات التى تمكنه من أبداء هذا الرأى فيجب عليه ان يذكر فى تقريره تحفظا بهذا الخصوص ٠

وتحديد ما اذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فان الامر يستلزم الحكم على هذه المبادئ لمعرفة هل تلقى قبولا عاما ٠ ويجب الالمام بالمبادئ المحاسبية البديلة التى يمكن تطبيقها ٠ وقد يكون للمبدأ المحاسبى استعمالا محدودا ولكنه يظل مقبولا قبولا عاما ٠

وتتعرض المبادئ المحاسبية لكثير من التطور وتصدر الجمعيات المهنية توصيات عن التغيرات التى تعرضت لها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ويفترض المستوى الاول من مستويات اعداد التقرير ان المراجع الخارجى متيقظا لهذه التوصيات . كما يجب على المراجع ان يتتبع التغيرات التى تقبل من قبل المشروعات على الرغم من انها ليست مدرجة بالتوصيات الخاصة بالجمعيات المهنية .

٢- ما اذا كانت المبادئ المحاسبية التى طبقت فى الفترة الحالية هى نفسها التى طبقت فى الفترة السابقة . ويقصد بالفترة الحالية آخر السنة المالية - او اى فترة تقل عن سنة - التى يعد المراجع الخارجى تقريره عنها . ويتضمن المستوى هذا ملاحظة مدى الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وكما ذكرنا فان اصطلاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما يستخدم فى مستويات اعداد التقرير يشمل وسائل تطبيق هذه المبادئ

<u>الهدف من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :</u>

ويهدف مستوى الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الى مايلى :

أ - ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة وضمان عدم تأثر هذه المقارنة بالتغيرات فى المبادئ المحاسبية المطبقة .

ب - بيان طبيعة التغيرات واثارها على القوائم المالية اذا تعرضت المبادئ المحاسبية الى التغير .

ويستلزم تطبيق مستوى الثبات فهما واضحا من قبل المراجع للعلاقة بين الثبات والقابلية للمقارنة . فالثبات هو التطبيق الدقيق للمبادئ المحاسبية ويؤدى عدم توافر الثبات الى عدم قابلية القوائم المالية للمقارنة .

## العوامل التى تؤثر على عملية المقارنة بين القوائم المالية :

تتأثر عملية المقارنة بين القوائم المالية بالتغيرات الناشئة عن :

أ ـ التغيرات فى المبادئ المحاسبية المستخدمة .

ب ـ التغير فى الظروف مما نشأ عنه تغيرات محاسبية دون تغيرات فى المبادئ المحاسبية المطبقة .

حـ ـ التغير فى الظروف غير المرتبطة بالمحاسبة .

والتغيرات فى المبادئ المحاسبية المستخدمة هى التى تدخل ضمن مستوى الثبات ذلك لان القوائم المالية ستتأثر بها تأثرا كبيرا نسبيا ولذلك فان المراجع يجب ان يضمن تقريره ايه تغيرات من هذا النوع .

اما بالنسبة للتغيرات الاخرى فهى تؤثر تأثيرا اقل نسبيا على هذه القوائم ولذلك فلا يستلزم الامر قيام المراجع بالتعقيب عليها فى تقريره الا انه لكى يمثل تقرير المراجع الواقع فان على المراجع الافصاح عن هذه التغيرات فى مذكرة مرفقة بالقوائم المالية .

ويمكن بيان الخصائص التى يتميز بها كل نوع من انواع التغيرات السابقة وذلك على النحو الاتى :

### أ ـ التغيرات فى المبادئ المحاسبية المستخدمة :.

ان اهم مايتميز به هذه التغيرات هو خضوعها لرغبة الادارة فهى التى تختار المبادئ المحاسبية التى تطبقها وينتج عن ذلك انها قد تغير من طريقة احتساب قسط الاستهلاك مثلا فقد تتبع طريقة القسط الثابت فى سنة ثم تغيرها فى سنة اخرى الى طريقة القسط المتناقص ، او قد تغير من طريقة احتساب الايراد المحقق فقد تطبق الاساس النقدى ثم تغيره الى اساس الاستحقاق .

ب ــ التغيرات المحاسبية التى لا ينشأ عنها التغير فى المبادىء المحاسبية :

ويتميز هذا النوع من التغير بانه تغير محاسبى استلزمته الظروف وليس للادارة دور فيه ومثال ذلك التغير فى الحياة الانتاجية لاصل ثابت نتيجة التقادم فبالرغم من ثبات المبادىء المحاسبية المطبقة الا ان المقارنة سوف تتأثر بهذا التغير بسبب تأثر القوائم المالية به • وعلى ذلك فيجب الافصاح عنه فى شكل ملحوظة فى هذه القوائم اذ قد يكون من غير الطبيعى النص عليه فى تقرير المراجع طالما انه لن يؤثر على التقرير فيما يتعلق بمستوى الثبات •

حـ ــ التغيرات فى الظروف غير المرتبطة بالمحاسبة :

ويتميز هذا النوع بانه ينشأ عن بعض الاحداث او العمليات التى لها تأثير محاسبى ولكنها لا تتضمن اى تغيير فى المبادىء المحاسبية المطبقة مثال ذلك تطبيق مبدأ محاسبى معين فى فترة ما ثم عدم تطبيقه فى الفترة التالية لها بسبب تصرف ما • فعند امتلاك اصل من الاصول تقضى المبادىء المتعارف عليها احتساب استهلاك بالنسبة له ولكن عند بيعه فلا يحسب له قسط استهلاك ، والعكس عند شراء اصل جديد • ومثل هذه التصرفات لا تستدعى التعليق عليها فيما يتعلق بمستوى الثبات •

وفى الظروف غير العادية قد يستلزم الامر التعرض لهذه التغيرات فى صورة ملاحظات فى القوائم المالية اما اذا ضمنها المراجع تقريره فانها تكون دليل افصاح وليس دليل اثبات •

أثر اعادة التبويب على مستوى الثبات :

على الرغم من ان اعادة تبويب مفردات القوائم المالية قد يؤثر على امكانية مقارنة هذه القوائم الا ان ذلك لا يمثل اهمية كبيرة تستلزم الافصاح عنها فى التقرير • وبالرغم من ذلك فاذا ترتب عن اعادة التبويب تغيرات ذات اهمية نسبية كبيرة فى القوائم المالية فانه يجب الافصاح عنها وان كان من غير الضرورى ان يتم هذا الافصاح فى تقرير المراجع•

## الفترة المتعلقة بمستوى الثبات :

يهدف مستوى الثبات الى امكان اجراء المقارنة بين القوائم المالية للسنة الحالية وبين القوائم الخاصة بالسنة السابقة ، وكذلك امكان مقارنة القوائم المالية المعدة اذا لزم الامر لاجراء هذه المقارنة . وعند ما يقوم المراجع بابداء رأيه فى القوائم المالية الخاصة بسنتين او اكثر فانه لن يحتاج الى الافصاح عن الثبات فى السنة السابقة بالنسبة للسنوات التى اعدت عنها القوائم المالية .

## الافصاح عن عدم الثبات :

عند ما تحدث اية تغيرات فى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة خلال السنوات السابقة فان المراجع الخارجى يجب ان يفصح عن ذلك فى تقريره واذا حدثت تغيرات اخرى فى غير المبادئ المحاسبية ونتج عنها اثار هامة نسبيا على المركز المالى ونتيجة العمليات فان هذا التغير يجب ان يفصح عنه ايضا فى التقرير . واذا اثرت التغيرات على صافى الربح فانه يجب ان يفصح عن القيمة التى تأثر بها هذا الربح .

وعلى الرغم من ان الادارة هى المسئولة عن اختيار المبادئ المحاسبية التى تطبق عند اعداد قوائمها المالية الا ان المراجع يجب التعرف على هذه المبادئ لبيان اثرها على مستوى الثبات .

## كيفية الافصاح عن عدم الثبات :

تبين لنا ضرورة توضيح مدى الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتختلف طريقة الافصاح عن ذلك تبعا لطبيعة المبادئ المطبقة فى سنة الفحص فقد ينشأ التغير فى هذه السنة نتيجة :

١ـ تطبيق مبادئ محاسبة بديلة متعارف عليها .

٢ـ التغير من تطبيق مبادئ محاسبية ينقصها القبول العام الى مبادئ محاسبية متعارف عليها .

٣ـ تطبيق مبادئ محاسبية ينقصها القبول العام .

٤ـ التغيرات التى سيظهر اثرها فى المستقبل ٠

٥ـ القيم المعاد ادراجها فى القوائم المالية للسنوات السابقة ٠

**١ـ الافصاح عن التغيرالناشىء عن اتباع مبادىء محاسبية بديلة متعارف عليها :**

عند ما تقوم الادارة بتغيير مبدأ محاسبى متعارف عليه مع اتباع مبدأ آخر متعارف عليه فان المراجع الخارجى لا يكون فى حاجة الى الافصاح عن قبوله لهذا المبدأ الا انه يجب ان يشير الى هذا التغيير ، واذا لم يظهر التحفظ مدى تماثل المبادىء المطبقة فى السنة التى يجرى عنها الفحص مع المبادىء السابق تطبيقها فانه يستشف من ذلك ان المراجع يعتبر المبادىء المطبقة اخيرا تعد من المبادىء المتعارف عليها ٠

ويمكن للمراجع ان يفصح عن رأيه فى التغيير وهل هو موافق عليه وذلك على النحو الآتى :

" ......... متمشية مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ومتفقة مع الاصول المرعية فى السنة الماضية فيما عدا مايتعلق بالتغيير ( ويذكر موافقته على التغيير ) فى تقييم المخزون السلعى وذلك كماهو موضح بالمذكرة الملحقة بالقوائم المالية "

**٢ـ الافصاح عن التغيير الناشىء من اتباع مبادىء محاسبية متعارف عليها بدلا من مبادىء محاسبية ينقصها القبول العام ٠**

قد يقتضى الامر قيام المراجع بابداء رأيه فى التغيير الناشىء من اتباع مبدأ محاسبى متعارف عليه بدلا من مبدأ محاسبى آخر ينقصه القبول العام ويمكن للمراجع الافصاح عن ذلك بنفس الطريقة السابق ذكرها ٠

**٣ـ الافصاح عن تطبيق مبادىء محاسبية ينقصها القبول العام :**

عند ما يؤثر التغيير الناشىء عن تطبيق مبدأ محاسبى غير متعارف عليه ويترتب عن هذا التغيير نتائج ذات اهمية نسبية كبيرة فان المراجع الخارجى يجب ان يوضح ذلك فى تقريره وقد يتم هذا التوضيح بان يضمن تقريره تحفظا يتفق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها او اذا كان التغيير هاما بدرجة كبيرة فان المراجع قد يوضح فى تقريره ان القوائم المالية لا تمثل المركز المالى او نتائج العمليات ٠

ويمكن ان يظهر الرأى المتحفظ بالصورة الآتية :

فقرة الرأى :

" فى رأينا فيما عدا ( وصف مختصر للتغيير واثره ) كما هو موضح بالمذكرة المرفقة بالقوائم المالية — ونعتقد ان التطبيق لا يتفق مع المبادىء المحاسبية المقبولة قبولا عاما وان القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ٣٠/ ٦/ ١٩ كما انها تعبر على الوجه الصحيح عن نتائج العمليات عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ومتمشية مع المبادىء المحاسبية المطبقة فى السنة الماضية " •

فقرة بيان الاثر :

" ولقد كانت الشركة تتبع ( وصف مختصر للتطبيق السابق ) وتتبع الآن ( وصف مختصر للتطبيق الحديد ) ونتيجة لذلك فان صافى الربح عن السنة المنتهية فى ٣٠/ ٦/ ١٩ يزيد — او ينقص — بمقدار ٠٠٠٠٠ جنيه عما ينبغى ان يكون عليه " •

اما اذا كان التغير هاما بدرجة كبيرة وكان للتغيير آثار ذات اهمية كبيرة فان المراجع يوضح فى تقريره ان القوائم المالية لا تمثل المركز المالى ونتائج العمليات وذلك بالصورة الآتية :

" ٠٠٠٠٠٠ تختلف مع المبادىء المحاسبية المقبولة قبولا عاما فانه فى رأينا ان القوائم المالية لا تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ٣٠/ ٦/ ١٩ كما انها لا تعبر على الوجه الصحيح عن نتائج العمليات عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ "

٤— الافصاح عن التغيرات التى سيكون اثرها فى المستقبل :

اذا حدث تغيير فى المبادىء المحاسبية المطبقة وكان اثر هذا التغيير لا يظهر فى القوائم المالية الحالية بل سيكون له اهمية فى السنوات التالية فيجب ان يتم الافصاح عن ذلك بشكل واضح فى مذكرة ملحقة بالقوائم المالية فى السنة التى حدث فيها التغيير • والاتى مثال لما يدرج بالمذكرة المرفقة :

" جرت الشركة على احتساب استهلاك الاصول على اساس طريقة القسط الثابت على مدار حياتها الانتاجية المقدرة وابتداء من السنة الحالية فان الشركة تقوم بحساب الاستهلاك الخاص بالاضافات الجديدة للاصول على اساس طريقة القسط المتناقص وليس لهذا التغيير اثر هام على القوائم المالية الحالية " .

واذا تم الافصاح عن هذا التغيير بصورة مرضية فى المذكرة الملحقة بالقوائم المالية فليس هناك حاجة الى ذكره فى تقرير المراجع . اما اذا لم يتم الافصاح عن هذا التغيير فى المذكرة المشار اليها فيجب الافصاح عن ذلك فى تقرير المراجع .

## ٥- القيم المعاد ادراجها فى القوائم المالية للسنوات السابقة :

اذا حدث اى تعديل فى المبادئ المحاسبية المطبقة واجريت تسويات بالحسابات باثر رجعى فمن المرغوب فيه اعادة ادراج البيانات المالية التى تخص السنة او السنوات السابقة والتى تكون قد تأثرت بهذا التعديل وذلك حتى توحد الاسس والمبادئ المحاسبية لامكان اجراء المقارنة بين القوائم المالية فى السنوات المختلفة .

ويجب ان يبين المراجع هذا التعديل فى مذكرة مرفقة بالقوائم المالية مع الاشارة الى تأثير التعديل على السنة الحالية والسنوات المقارنة المبينة فى القوائم المالية .

واذا حدث فى اى سنة غير السنة محل الفحص واعيد ادراج بيانات تخص سنوات سابقة فان الاشارة الى ذلك فى تقرير المراجع تكون غير ضرورية ومع ذلك فان الافصاح عن هذا التعديل يجب ذكره فى المذكرات الملحقة بالقوائم المالية الخاصة بالسنة التى حدث فيها التعديل وذلك حتى تتم عملية المقارنة على اساس سليم .

واذا حدث وان قدمت القوائم الحالية فى صورة مقارنة دون اجراء التعديلات اللازمة والخاصة بالتغيرات التى حدثت فى المبادئ المحاسبية المستخدمة فانه يجب الافصاح عن طبيعة التغيير واثره ، واذا حدث التغيير فى السنة محل الفحص فان المراجع يجب ان يفصح عنه فى تقريره .

اما اذا حدث التغيير فى سنة اخرى غير السنة محل الفحص وكان المراجع بصدد كتابة تقرير عن كل سنة من السنوات فيجب عليه كتابة وصف دقيق للتغيير واثره . أما اذا كان بصدد وضع تقرير عن السنة محل الفحص فقط فان الاشارة الى التغيير فى تقريره تكون غير ضرورية الا ان يفصح عن ذلك فى مذكرة ملحقة بالقوائم المالية .

التقرير الاول للمراجع الخارجى :

اذا كان المراجع بصدد كتابة تقرير عن الفترة المالية الاولى لشركة جديدة فانه لايحتاج الى الاشارة الى مدى الثبات وذلك بسبب عدم وجود فترة سابقة تتم معها المقارنة .

واذا كان المراجع بصدد كتابة تقريره الاول لشركة قديمة فيجب عليه ان يتخذ الاجراءات المعقولة والعملية التى تتفق مع ظروف الشركة ليتأكد من ثبات المبادئ المحاسبية المطبقة من سنة لاخرى واذا احتفظ المشروع بسجلات دقيقة فانه يمكن الاعتماد عليها لتحديد اجراءات المراجعة بالصورة التى تمكنا من ابداء الرأى فيما يتعلق بالثبات فى المبادئ المحاسبية .

وقد تتعرض السجلات المالية فى السنوات الاولى الى بعض المواقف التى تجعلها غير دقيقة وحيث ان هذه السجلات تحتوى على قيم يمكن ان تؤثر تأثيرا هاما على نتائج العمليات للسنة محل الفحص فان المراجع يكون غير قادر على ابداء رأيه عن قائمة الدخل عن السنة الحالية ، وعندما يكون الامر كذلك فان على المراجع ان يوضح ذلك فى تقريره ويبين ان عدم دقة السجلات تمنعه من ابداء رأيه ليس فقط بالنسبة لثبات المبادئ المحاسبية المطبقة ولكن بالنسبة لصحة نتائج العمليات . ويمكن ان يظهر ذلك على النحو الاتى :

" ونظرا لعدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية فان السجلات المحاسبية الخاصة بالسنة الماضية لم تمكننا من تحديد اجراءات المراجعة بالشكل الذى يمكننا من ابداء الرأى فيما يتعلق بالثبات فى المبادئ المحاسبة المطبقة من سنة لاخرى .

وفى رأينا ان الميزانية العمومية المرفقة تصور بوضوح حقيقة المركز المالى للشركة فى السنة الحالية " .

واذا كانت السجلات المحاسبية للسنوات الماضية معدة على اساس لايترتب عنه عرض صادق للمركز المالى ونتائج العمليات عن تلك السنوات فان مقارنة القوائم المالية التى يعد المراجع عنها تقريره ستكون قليلة الاهمية وتبعا لذلك فانه يجب ان تحذف الجملة الخاصة بالاشارة الى الثبات ويظهر ذلك على النحو الآتى :

" وقد اتبعت الشركة عند اعداد القوائم المالية للسنوات السابقة الاساس النقدى الا انه فى بداية السنة الحالية اتبعت اساس الاستحقاق .

وفى رأينا ان الميزانية الملحقة تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ٣٠/ ٦/ ١٩ وان قائمة الدخل تعبر بصدق عن نتائج العمليات عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ " .

٣ـ ماذا كانت البيانات الواردة فى القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات ما لم يشير التقرير الى غير ذلك .

ان لعرض القوائم المالية بطريقة سليمة وواضحة علاقة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ويعتمد هذا العرض على كفاية البيانات التى تتضمن الامور الجوهرية .

وتتمثل هذه الامور فى حسن ترتيب العناصر التى تتكون منها القوائم المالية واظهارها بالشكل الذى يمكن فهمه وكذلك ماتحتويه هذه القوائم والمذكرات المرفقة بها من تفصيلات وطريقة تصنيف هذه التفصيلات . كما يجب ان تظهر القوائم ما اذا كانت الاصول الثابتة مقيدة برهن او مقيدة باي حق آخر، وكذلك تظهر الارباح المستحقة لها وتحديد انواع الاسهم والالتزامات المحتملة وكذلك الارباح المحتجزة

وطبيعة وحجم العمليات التى تخصها هذه الارباح المحتملة • ولا يقصد بهذا التعداد للتفصيلات التى يجب ان تحتويها القوائم المالية الحصر ولكن المقصود به الاشارة الى طبيعة ونوع البيانات الضرورية التى تجعل من القوائم المالية وسيلة لاظهار المعلومات الكافية عن المشروع •

ويجب الا تؤدى زيادة البيانات التفصيلية الى الخطأ فى دقة البيانات • ويقوم المراجع الخارجى بابداء رأيه فى امر ما على ضوء الظروف والحقائق التى يكون على علم بها فى وقت حدوث هذا الامر - وقد تعطى الاحداث التى تظهر اخيرا اهمية كبيرة للامور التى كانت وقت حدوثها ذات اهمية ضئيلة ، وهذا لا يؤدى الى عدم صحة الرأى الذى ابداه المراجع الخارجى عند حدوث هذه الامور•

واذا اعتقد المراجع الخارجى ان هناك امور تتطلب ايضاحات كافية ولكن المنشأة حذفت هذه الايضاحات ولم تظهرها فى القوائم المالية ، فانه يجب عليه ان يوضح ذلك فى تقريره ويتحفظ عند ابداء رأيه بخصوص هذه الايضاحات •

ولا ينبغى ان تعتبر انه يجب اعلان كافة المعلومات والبيانات ذلك لانه توجد بعض انواع من المعلومات اذا اعلنت فانها تؤدى الى الاضرار بالشركة او مساهميها •

فعلى سبيل المثال نجد انه فى حالة رفع دعوى ضد المنشأة لتعديها على حق اختراع مملوك لمنشأة اخرى قد يدفع ادارة المنشأة الاولى الى تكوين مخصص كاف للخسائر المحتملة بالرغم من انها تتوقع الدفاع بشدة ضد هذا الامر • ففى هذه الحالة نجد ان اعلان هذه الواقعة سوف يؤدى الى اضرار بالنسبة للمنشأة ومساهميها • وبالنسبة لاعلان المعلومات الهامة فانها تتوقف على مدى ثقة المراجع فى الجهة التى تمده بهذه المعلومات اذ بدون هذه الثقة فانه سيكون من الصعوبة ان يحصل المراجع على المعلومات التى تمكنه من ابداء رأيه الفنى •

٤ـ ان يحتوى التقرير على رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وفى حالة امتناعه عن ابداء رأيه فى امور معينة يجب تضمين التقرير الاسباب التى ادت الى امتناعه عن ابداء رأيه •

وفى جميع الحالات مادام توقيع المراجع موجودا على القوائم المالية فان التقرير يجب ان يوضح ايضاحا قاطعا كيفية الفحص الذى اجراه المراجع وكذلك درجة المسئولية التى يتحملها •

وان الهدف من المستوى الرابع من مستويات اعداد التقرير هو منع اى تحريف اوتمييع لدرجة المسئولية التى قبل المراجع تحملها مادام توقيعه موجودا على القوائم المالية • ويجب ان يكون واضحا للمراجع ان درجة المسئولية التى قبل تحملها والتعبير عن رأيه سواء كان خالى من التحفظات او مقيدا بتحفظات يتوقف على درجة ونطاق الاختبارات التى اجراها والتى تتمشى مع مستويات المراجعة المتعارف عليها •

وبالرغم من ان المستوى الرابع من مستويات اعداد التقرير ينص على انه " يجب ان يحتوى التقرير على رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة ، او توضيح السبب الذى ادى الى عدم ابداء هذا الرأى ، فان هذا المستوى لا يمنع التعبير عن آراء منفصلة عن المركز المالى ونتائج العمليات •

نموذج لتقرير مختصر :

يستخدم نموذج التقرير المختصر عادة بالنسبة للقوائم المالية الاساسية • وهذا النموذج غالبا مايعتبر جزء مما يحتويه التقرير المطول • والمألوف احتواء نموذج التقرير المختصر فى فقرة " ابداء الرأى " ــ على وصف للعمل الذى انجزه المراجع ثم يظهر فى نهاية هذه الفقرة النتائج التى توصل اليها المراجع •

وبسبب ما لتأثير رأى المراجع الخارجى على قرارات المستثمرين والمقرضين فانه يجب ان يبدى رأيه بطريقة متناسقة ، وهذا لايفيد المستثمرين والمقرضين فقط ولكنه يفيد المراجع نفسه بسبب ما تحمله من مسئوليات التعبير عن هذا الرأى •

والآتى نموذج للتقرير المختصر الذى اتخذته المهنة بصفة عامة :

" راجعنا الميزانية العمومية لشركة ••• فى ٣١/ ١٢/ ١٩ وكذا حساب الارباح والخسائر المرافق عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ • وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها وبعد اجراء الاختبارات للسجلات المحاسبية واجراء المراجعة الاخرى التى اعتبرناها ضرورية وتتمشى مع الظروف•

وفى رأينا ان الميزانية وحساب الارباح والخسائر يعطيان صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للشركة فى ٣١/ ١٢/ ١٩ وكذلك عن نتائج عملياتها عن السنةالمنتهية فى ذلك التاريخ ، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليهما والتى طبقتها الشركة فى السنة السابقة " •

ويجب ان يوجه التقريرالى مساهمى الشركةاو الى مجلس الادارة اذا تم تعيين المراجع بواسطة هذا المجلس • اما اذا تم تعيين المراجع بواسطة مجلس الادارة ثم صدق عليه بواسطة المساهمين فانه يجب ان يوجه الى كليهما •

الرأى غير المقيد بتحفظات :

يكون رأى المراجع غير مقيدا بتحفظات فى حالة ظهور المركز المالى ونتائج العمليات بصورة صادقة وامينة • ويكون رأى المراجع فى هذه الحالة متخذا على اساس الفحص الذى قام به وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها والذى افصح عنها بان الشركة تطبق بثبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وان القوائم المالية تتضمن كافة المعلومات والبيانات التى تجعلها غير مضللة •

الرأى المقيد بتحفظات :

عندما يكون رأى المراجع مقيدا بتحفظات ، فانه يجب تعديل فقرة الرأى فى نموذج التقرير المختصر وذلك بطريقة توضح طبيعة التحفظات . ويجب ان يظهر الرأى بصورة محددة موضوع التحفظ كما يجب ان يعطى تفسيرا واضحا لاسباب التحفظ واثره على المركز المالى ونتائج العمليات اذا كان من الممكن تحديده .

ويمكن اظهار طبيعة التحفظ بطريقة مقبولة بان يبين فى شكل ملاحظة على القوائم المالية او يبين فى فقرة ابداء الرأى " بالتقرير . ومهما يكن فان التحفظ المرتكز على الفحص العادى يجب ان يغطى تقرير المراجع ككل . وعندما يكون التحفظ جوهريا بالدرجة التى يؤدى الى ابداء رأى مُناقض لما تظهره القوائم المالية كوحدة واحدة ، فانه يكون مطلوبا التنازل عن ابداء الرأى او ابداء رأى مخالف ( معارض ) .

ونوصى باستخدام التعبيرات التى تتضمن " ما عدا " او باستثناء " وذلك عند ابداء آراء فى القوائم المالية تحتوى على تحفظات . وفى الحالات التى يكون فيها الامر غير مؤكدا فان العبارة المناسبة التى تستخدم هى " تتوقف على " ويجب عدم استخدام عبارة مثل " وفقا للايضاح السابق " وذلك لانها لاتعبر بطريقة واضحة وفعالة من التحفظ .

ويجب ان نعتبر ان اى تعديل فى تعبيرات " فقرة الرأى " الواردة بنموذج التقرير المختصر يمثل تحفظا فى رأى المراجع . ومع ذلك فان الاشارة الى تقرير بعض المراجعين الخارجيين لايفسر على انه تحفظا الغرض منه الاشارة الى عدم تماسك القوائم المالية او ثبات الاسس المتعارف عليها التى اعدت على اساسها تلك القوائم ، ولكن يجب ان يفسر ذلك على انه اشارة الى المسئولية الموزعة لاتمام العمل .

الرأى المعارض :

الرأى المعارض هو ذلك الرأى الذى يبين ان القوائم المالية لاتظهر بصدق المركز المالى او نتائج العمليات وفقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

والرأى المعارض يكون مطلوبا فى اى تقرير حيث المعارضة بخصوص البيانات التى تتضمنها القوائم المالية تكون ضرورية لدرجة ان الحكم المقيد بتحفظ من قبل المراجع لايجد مايبرره . ولايعتبر التنازل عن ابداء الرأى فى مثل هذه الظروف مناسبا لان المراجع الخارجى لديه من المعلومات مايمكنه من تكوين رأى عن مدى صحة ماتعرضه القوائم المالية . وعندما يتخذ المراجع رأى معارض فانه يجب ان يبين كافة الاسباب التى ادت الى اتخاذ هذا الرأى .

التنازل عن ابداء الرأى :

عندما لايتمكن المراجع من الحصول على القرائن المناسبة لتكوين رأى عن صدق ماتظهره القوائم المالية كوحدة واحدة ، فانه يبين فى تقريره انه غير قادر على التعبير عن رأيه فى هذه القوائم . وتظهر اهمية التنازل عن ابداء الرأى بسبب اهمية تحديد نطاق الاختبارات ، او وجود امور غير عادية تتعلق بقيمة عنصر ما يؤثر على المركز المالى او نتائج العمليات ومثل هذه الامور تجعل المراجع غير قادر على تكوين رأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة .

وبالنسبة الى اهمية تحديد نطاق الاختبارات فان المراجع قد يبين الاجراءات التى اتبعت او التى اغفلت . وفى كلا الحالتين فانه يجب ان يبين بوضوح ان نطاق الفحص كان غير مناسب للتعبير عن رأيه فى القوائم المالية .

وعندما يتنازل المراجع الخارجى عن ابداء رأيه يجب عليه ان يبين كافة الاسباب التى ادت الى ذلك . فعلى سبيل المثال فانه عندما يتنازل عن ابداء رأيه بسبب عدم ملائمة نطاق الاختبارات يجب عليه ان يظهر أية اعتراضات تكون لديه تتعلق بصدق عرض القوائم .

القوائم المالية التى لم تراجع :

عند ما لا تراجع القوائم المالية او عند ما لم تتم عملية مراجعة هذه القوائم بطريقة تتناسب مع الظروف ، فانه يجب على المراجع الخارجى ان يبين على كل صفحة ان هذه القوائم لم تراجع سواء عقب عليها ام لم يعقب عليها .

ومن الافضل ان يتم التنازل عن ابداء الرأى بالنسبة للقوائم كلها ويظهر مثل هذا التنازل على الصورة الاتية :

" لم تراجع الميزانية العمومية لشركتكم فى ٣١ / ١٢ / ١٩ وكذا حساب الارباح والخسائر المرافق عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ ، ولذلك لانستطيع ابداء رأينا فيهما " ويجب تجنيب اية عبارات قد تؤدى الى اعتقاد القارئ ان فحصا من اى نوع قد تم وذلك عند اظهار التنازل عن ابداء الرأى .

ويجب أن يرفض المراجع الاشتراك باية طريقة كانت فى القوائم المالية التى لم تتم مراجعتها والتى قد يعتقد انها مضللة او غير حقيقية .

الآراء السلبية :

وعند ما يكون نطاق الفحص محدودا بسبب عدم القيام باجراءات المراجعة المتعارف عليها لاسباب ليس للمراجع دخل فيها فان التقرير لا يجب ان يصدر بصورة تحد من التحفظات الواجب اتخاذها فى هذا الشأن ، فلا يجب ان يتضمن التقرير عبارات تؤدى الى ابداء آراء سلبية كالعبارة التالية :

" ..... ومع ذلك فانه لم يسترعى انتباهنا اى شئ يشير الى عدم صدق هذه القوائم ويسمح بالاراء السلبية هذه فى حالة المكاتبات التى تتم بين وكلاء التأمين والتى يبين فيها المراجع الاجراءات المحددة التى اتبعها بخصوص القوائم المالية التى لم يراجعها او البيانات المالية الاخرى التى يسجل فيها الضمانات والعمولات . ومثل هذه المكاتبات تظهر ان المراجع لم يقم باجراء فحص لهذه القوائم او البيانات .

الآراء المنفصلة :

فى بعض الحالات التى تتطلب التحفظ فى الرأى او ابداء رأى معارض فيما يختص بصدق القوائم المالية كوحدة واحدة فان يجب على المراجع بيان نطاق الفحص الذى اجراه والذى ادى الى قيامه باتخاذ رأى معين .

وفى بعض الحالات الاخرى نجد ان المراجع قد يتحفظ فى رأيه او يبدى رأى معارض فى صدق بعض عناصر القوائم المالية ، ويطلق على ذلك اصطلاح الرأى " المنفصل " .وفى بعض الحالات حيث يوجد اعتراض شامل على القوائم المالية ماعدا بعض العناصر التى اقتنع بصحتها المراجع يجب ان يظهر التقرير بوضوح هذه العناصر المنفردة .

ولا يستطيع المراجع ابداء رأى " منفصل " الا اذا حصل على المعلومات والبيانات التى تبرر ابداء هذا الرأى . ولا يجب ان يناقض الرأى " المنفصل " التحفظات التى اوردها المراجع او يؤدى الى تداخل مضلل فيما يختص بالقوائم المالية كوحدة واحدة .

وعندما يعبر المراجع عن رأى منفصل فانه يذكر اسم الحسابات التى يشملها هذا الرأى او قد يذكر عبارة تدخل تحتها هذه الحسابات مثل عبارة " كافة الحسابات الاخرى " وعند استخدام الاسلوب الاخير فيجب على المراجع ان يعتنى بالحسابات التى تكون لها تأثير كبير . فعلى سبيل المثال لا يجب على المراجع ان يستخدم عبارة " كافة الحسابات الاخرى " عندما يبدى تحفظا بخصوص عنصر المخزون ذلك لان رأيه المنفصل " بخصوص هذا العنصر سيتضمن تكلفة المبيعات ، مجمل الربح ، الربح قبل الضرائب ، الضرائب ، وصافى الربح ، ضرائب الدخل المستحقة ، الارباح المحتفظ بها . وفى اى الحالات فانه من المطلوب ان يوضح المراجع هذه النواحى الخاصة بالقوائم والتى يغطيها الرأى " المنفصل " .

ويجب ان يلاحظ المراجع ان التعبير عن رأى " منفصل " يتطلب فحصا شامل اكثر من الفحص الذى يتطلبه التعبير عن رأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة .

الظروف التى تؤدى الى تحول المراجع عن استخدام نموذج التقرير المختصر:

قد تتطلب بعض الظروف ان يتحول المراجع عن استخدام التقرير المختصـــــر للقوائم المالية وتتمثل هذه الظروف فيمايلى :

أولا : نطاق الاختبارات التى يجريها المراجع، وتتأثر بمايلى :

١ــ الحالات التى تعوق تطبيق اجراءات المراجعة التى تعتبر ضرورية فى الظـروف الموجودة .

٢ــ القيود التى يفرضها المشروع.

٣ــ قيام مراجعون آخرون باجراء جزء من الفحص .

ثانيا : عدم عرض القوائم المالية بصورة صادقة تظهر المركز المالى ونتائج العمليـــات بسبب :

١ــ عدم توافر تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٢ــ عدم كفاية المعلومات والبيانات .

ثالثا : عدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية .

رابعا : التطورات المستقبلة للامور التى لا يمكن التحقق منها ولا يمكن تقدير آثارهـــا بطريقة صحيحة .

وسنتناول هذه الظروف بتفصيل اكبر فيما يلى :

أولا : نطاق الاختبارات :

١ــ الحالات التى تعوق تطبيق اجراءات المراجعة الضرورية

قد تجعل الظروف احيانا انه من غير الممكن اتباع اجراءات المراجعة المألوفة . وعندما يحدث ذلك فان المراجع قد يقنع نفسه باتباع اجراءات اخرى . واذا استطاع ذلك فـان نطاق الاختبارات يكون غير محدود ، ولا يتطلب الامر الاشارة الى اجراءات المراجعـــة البديلة ماعدا فيما يختص بحالتين . الاولى تتعلق باجراءات تحقق اثبات الايـــرادات التى تخص آخر ميزانية والثانية تتعلق بالرقابة على جرد المخزون الذى يخص هـــــذه الميزانية .

وفى مثل هاتين الحالتين يجب ان يشير المراجع الى عدم اتباع الاجراءات المعتادة — وذلك فى الفقرة الافتتاحية بتقريره وليس بالفقرة الوسطى — حتى ولو اقتنع بقدرته على تطبيق اجراءات اخرى للمراجعة .

ويجب ان يلاحظ ان عدم تطبيق الاجراءات المألوفة فى بداية السنة لا تتطلب من المراجع ان يشير اليها فى تقريره فى حالة ما اذا اقتنع نفسه باستخدام اجراءات مراجعة اخرى . ومع ذلك فقد يرغب المراجع فى الاشارة الى الظروف التى يتم فيها الفحص وكذلك يصف باختصار الاجراءات الاخرى الذى اقتنع باتباعها .

وعندما يكون المراجع قادر على اقناع نفسه بتطبيق اجراءات المراجعة الاخرى يجب عليه ان يشير بوضوح — فى الفقرة الافتتاحية ، او الفقرة الوسطى — الى حدود عمله معتمدا فى ذلك على الاهمية النسبية التى تتضمنها القيم ، وقد يتحفظ المراجع فى تقريره او يتنازل عن ابداء الرأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة .

ونورد فيمايلى مثال لتقرير المراجع الخارجى يبين هذه الحالة .

( الفقرة الافتتاحية )

راجعنا الميزانية العمومية لشركتكم فى ٣٠ / ٦ / ١٩ وكذا حساب الارباح والخسائر المرافق عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ . وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها ووفقا للاختبارات الخاصة بالسجلات المحاسبية واجراءات المراجعة الاخرى التى اعتبرناها ضرورية فى مثل هذه الظروف . وذلك فيماعدا ما سنورده فى الفقرة التالية .

( الفقرة الوسطى )

وبسبب اننا لم نكلف للعمل كمراجعين لشركتكم الا بعد ٣٠ / ٦ / ١٩ فاننا لم نحضر عملية الجرد الفعلى للمخزون فى هذا التاريخ ، ولم نتمكن من الاقتناع بكميات المخزون باتباع اجراءات المراجعة الاخرى ولقد كان المخزون اول المدة

أثر هام على نتائج عمليات هذا العام ، ولذلك فاننا لانستطيع ابداء الرأى فى حساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٣٠/ ٦/ ١٩ .

( فقرة الرأى )

وفى رأينا ان الميزانية العمومية المرفقة تظهر بصورة صادقة المركز المالى للشركة فى ٣٠/ ٦/ ١٩ وذلك وفقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة بثبات مع تلك التى كانت مطبقة فى العام السابق .

٢ـ القيود التى يفرضها المشروع :

عندما يعبر المراجع عن رأى به تحفظ بسبب القيود التى يفرضها المشروع على نطاق الفحص ، فان التحفظ يجب ان يخصص للعناصر الواردة فى القوائم المالية التى يبدى المراجع رأيه فيها بمعنى ان هذا التحفظ لا يخصص لسرد القيود التى فرضها المشروع .

ونورد فيمايلى مثال يبين هذه الحالة :

( الفقرة الافتتاحية )

" ..... ، وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها والاختبارات الخاصة بالسجلات المحاسبية واجراءات المراجعة الاخرى التى اعتبرناها ضرورية فى مثل هذه الظروف ، وذلك فيماعدا ماسنورده فى الفقرة التالية " .

( الفقرة الوسطى )

ووفقا لتعليماتكم لم نطالب العملاء بالمصادقة على ارصدة رسوم التخزين المتجمعة الخاصة بهم . وتبعا لذلك لانستطيع ابداء الرأى بخصوص عنصر رسوم التخزين والذى تبلغ قيمته كما هى واردة بالقوائم المالية ..... جنيه علما بان هذه القيمة تؤثر فى المركز المالى وفى نتائج العمليات "

( فقرة الرأى )

" وفى رأينا فيما عدا ماسبق ذكره فان الميزانية العمومية المرفقة ٠٠٠٠ "
ولا شك ان الفقرة السابقة تعبر بطريقة افضل عن الفقرة التالية :

" وباستثناء القيد المفروض على نطاق فحصنا والسابق ذكره ـ ففى رأينا ٠٠٠٠" والسبب الذى من اجله اعتبرت الفقرة السابقة غير مفضلة انها لم ترجع سبب الاستثناء الى الاهمية للعنصر واثرها على القوائم المالية، ولكنها ارجعته الى القيود المفروضة على نطاق الاختبارات ٠ وبالنسبة للامور التى لا يستطيع المراجع ان يتحقق منها بسبب القيود المفروضة على نطاق فحصه يجب على المراجع اظهارها فى تقريره ٠ اما اذا كانت هذه الامور تسمح باستخدام تعبير " تتوقف على " عند التحفظ بشأنها فانه لا يتحتم على المراجع اظهارها فى تقريره ٠

وفى العادة نجد ان القيود التى يفرضها المشروع تتعلق بالرقابة على جرد المخزون والاتصال المباشر بالعملاء للحصول على مصادقاتهم ٠ وفى الحالات التى يكون للمخزون ولرصيد الذمم اهمية نسبية كبيرة فى التأثير على المركز المالى ونتائج العمليات ، يجب على المراجع ان يتنازل عن ابداء رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة ٠

ونورد فيمايلى مثالا يبين هذه الحالة :

( الفقرة الافتتاحية )

" ٠٠٠٠٠٠، وقد تمت مراجعتنا ٠٠٠٠، واجراءات المراجعة الاخرى التى اعتبرناها ضرورية فى مثل هذه الظروف ، وذلك فيماعداماسنورده فى الفقرة التالية " ٠

( الفقرة الوسطى "

" ووفقا لتعليماتكم فاننا لم نحضر عملية الجرد الفعلية للمخزون فى ٣٠ / ٦ / ١٩ وتبعا لذلك فاننا لا نستطيع ابداء الرأى بخصوص هذا المخزون الذى تبلغ قيمته كما هى ظاهرة بالقوائم المالية ٠٠٠٠٠ جنيه ٠

( فقرة الرأى )

وبسبب اهمية عنصر المخزون فى ٣٠/ ٦/ ١٩ فى تحديد المركز المالى ونتائج العمليات ، فاننا لانستطيع ابداء الرأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة " .

٣ـ قيام مراجعين آخرين باجراء جزء من الفحص :

عند قيام المراجع باعداد تقريره عن القوائم المالية ، فانه قد لا يستطيع فحص القوائم المالية لواحدة او اكثر من اقسام او فروع المنشأة ، الا انه قد يتسلم بخصوص هذه الفروع تقارير من مراجعين آخرين . وتظهر مثل هذه الحالة ايضا عند اندماج الشركات . والسؤال الذى يتوارد الى الذهن فى هذا الخصوص هو : " مامدى مسئولية المراجع الخارجى عن القوائم المالية التى يتسلم عنها تقارير من مراجعين خارجيين آخرين ؟ .

فى مثل الحالات السابقة فان المراجع الرئيسى سيميل دائما بعد القيام باجراءات معينة سيأتى شرحها فيما بعد ـ الى استخدام التقرير الذى يعده المراجع الآخر لغرض التعبير عن رأيه فى القوائم المالية ، ولكنه لا يميل ـ مالم ينص على غير ذلك ـ الى تحمل مسئولية العمل المنجز الذى يكفى كأساس لابداء رأى المراجع الآخر .

وفى مثل هذه الحالات فان اتباع ذلك يكون امرا مقبولا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها . ويستطيع المراجع الرئيسى ان يبدى رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة دون ان يقيد هذا الرأى بتحفظ ما . ويترتب على ذلك انه لن يتحمل مسئولية تخص المراجع الآخر . واستخدام التقرير الذى يعده المراجع الآخر يفيد المراجع الرئيسى فى ابداء رأيه بطريقة مناسبة .

وقبل ان يقوم المراجع الرئيسى باستخدام تقرير المراجع الآخر ، يجب عليه ان يتأكد من حياد هذا المراجع وسمعته المهنية . وان كان هذا المراجع يؤدى عمله فى دولة اجنبية فانه يجب على المراجع الرئيسى ان يتأكد من ان المبادئ المحاسبية

ومستويات المراجعة في هذه الدولة تتشابه مع مثيلاتها في الدولة التي يعمل بها • كما يجب ان يقوم باى عمل يعتبره ضرورى لضمان التنسيق بين جهوده وجهود المراجع الآخر حتى يتم فحص العناصر التى تؤثر فى توحيد القوائم المالية ، ومن امثلة ذلك استبعاد العمليات التى تتم بين الفرع والمركز الرئيسى ، وتوحيد اسس العمليات المحاسبية التى تمارس فى جميع فى الشركة • وقد يتطلب الامر فى بعض الاحيان ان يصدر المراجع الرئيسى توصيات الى المراجع الاخر او قد يقوم بزيارات دورية له •

و بالرغم مما سبق فان المراجع الرئيسى لا يتحمل اية مسئولية سوى ما سبق بيانه ، ويظل المراجع الاخر مسئولا عما قام به من عمل وعن الرأى الذى ابداه فيما يتعلق بالقوائم المالية التى قام بمراجعتها •

وفيما يلى نموذج للتقرير الذى يعده المراجع الرئيسى عندما يستخدم التقارير التى يعدها مراجعين آخرين :

" راجعنا الميزانية العمومية المجمعة لشركتكم فى ٣٠/ ٦/ ١٩ ، وكذا حساب الارباح والخسائر الموحد عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ • وقد تمت مراجعتنا وفقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها ، وبعد اجراء الاختبارات التى اعتبرناها ضرورية وتتمشى مع الظروف الحالية • ولم نراجع القوائم المالية الخاصة بفرعكم بالسودان والتى راجعها احد المراجعين القانونين هناك وتسلمنا منه تقريره عن هذه القوائم وقد استندنا الى هذا التقرير فى ابداء رأينا عن هذه القوائم •

" وفى رأينا ان القوائم المالية المجمعة تعطى صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للشركة فى ٣٠/ ٦/ ١٩ وكذلك •••• الخ " •

وقد يوضح المراجع الرئيسى انه استند الى تقرير المراجع الاخر فى فقرة الرأى بدلا من توضيح ذلك فى آخر الفقرة الافتتاحية كما هو ظاهر فيما سبق • ويمكن بيان ذلك فيما يلى :

" فقرة الرأى "

"وفى رأينا ، الذى يستند الى ماقمنا به من مراجعة والى تقرير المراجع القانونى السابق الاشارة اليه ، فان القوائم المالية المجمعة تعطى صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للشركة فى ٣٠/ ٦/ ١٩ وكذلك ...."

وفى بعض الحالات التى لا يرغب فيها المراجع الاستفادة من تقرير المراجع الاخير فى ابداء رأيه عن القوائم المجمعة يجب ان يقيد رأيه بتحفظ او يتنازل عن ابداء الرأى فى هذه القوائم . وفى هذه الحالة يجب ان يبين الاسباب التى دعته الى ذلك .

وقد يأخذ المراجع الرئيسى على عاتقه تحمل مسئولية العمل الذى قام به المراجع الاخر كما لو قام به هو . ويتم ذلك فى الحالات الاتية :

١ـ عندما يكون المراجع الفرعى يعمل مراسلا للمراجع الرئيسى .

٢ـ عندما يكون المراجع الرئيسى كلف المراجع الاخر بالعمل كوكيل له .

٣ـ اذا قام المراجع الرئيسى بعمل فحص كامل لما تم انجازه بواسطة المراجع الاخر .

٤ـ اذا كانت الاهمية النسبية للقيم ضئيلة .

وعندما يأخذ المراجع الرئيسى على عاتقه تحمل مسئولية العمل الذى قام به المراجع الاخر فانه لا يحتاج الى الاشارة اليه فى تقريره . واذا اشار عنه فى تقريره فانه يجب ان يبين انه مسئول عما ينجزه هذا المراجع .

ثانيا : عدم عرض القوائم المالية بصورة صادقة :

وينشأ عدم عرض القوائم المالية بصورة صادقة نتيجة :

١ـ عدم توافر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

٢ـ عدم كفاية المعلومات والبيانات . ونتناول فيما يلى :

١ ـ عدم توافر المبادىء المحاسبية المتعارف عليها :

بينا مما سبق انه عندما يعتقد المراجع الخارجي بأن عرض عنصر من العناصر التى تظهرها القوائم المالية والذى يمثل اهمية نسبية كبيرة قد تم اظهاره بصورة تختلف مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها فانه يجب ان يقيد رأيه بتحفظ . واذا كان هذا الاختلاف يؤثر بدرجة كبيرة على المركز المالى ونتائج العمليات فانه يجب على المراجع ان يبدى رأيا معارضا فى هذه القوائم المالية يبين المراجع بوضوح الاساس الذى استند اليه فى ابداء رأيه المقيد بتحفظ او الرأى المعارض.

وفيما يلى مثالا يبين هذه الحالة :

" قامت الشركة بتسجيل قيمة المبيعات التى تم بيعها بالتقسيط لمدة خمس سنوات بالكامل فى دفاترها . ولكنه للاغراض الضريبية تم تحديد الربح من هذه المبيعات وفقا للاقساط المحصلة فقط ولم يكون مخصص ضرائب لمقابلة الارباح الخاصة بالاقساط التى سيتم تحصيلها فى المستقبل وذلك وفقا لماتتطلبه مبادىء المحاسبة المتعارف عليها . وعند اخذ هذا المخصص فى الاعتبار فان صافى الربح سينخفض بمبلغ ٠٠٠٠٠ جنيه تقريبا ، ويظهر ضمن مجموعة المخصصات بالميزانية مبلغ ٠٠٠٠٠ جنيه تقريبا لمقابلة التزام على الشركة يتمثل فى الضرائب المؤجلة " .

ويظهر الرأى المقيد بتحفظ فى فقرة الرأى على النحو الاتى :

" وفى رأينا ـ فيما عدا المخصص الذى لم يكون لمقابلة الضرائب كما هو مبين فى الفقرة السابقة فان الميزانية الملحقة تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ٣٠/٦/ ١٩ وان حساب الارباح والخسائر ٠٠٠٠٠٠ " .

ويظهر الرأى المعارض فى فقرة الرأى على النحو الاتى :

" وبسبب ما لاهمية قيمة مخصص الضرائب كما هو مبين فى الفقرة السابقة فان القوائم المالية لاتظهر بصدق المركز المالى للشركة فى ٣٠/ ٦/ ١٩ وكذلك نتائج العمليات عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ بما يتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الشركات العامة :

ان الفروض الاساسية التى يتضمنها اصطلاح " المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتى تختص بالمشروعات والشركات التى لاتخضع للاشراف الحكومى يمكن تطبيقها بنفس الدرجة على المشروعات والشركات التى تنظمها اللوائح الحكومية ومن امثلة هذه الشركات شركات المنافع العامة والنقل العام والتأمين والهيئات المالية ... الخ وشركات القطاع العام .

ووفقا لذلك فان المستوى الاول من مستويات اعداد التقرير يمكن استخدامه بنفس الدرجة لابداء الرأى فى القوائم المالية لهذه الشركات ومدى تمشيها مع اللوائح القانونية التى تحدد اجراءات التنفيذ والرقابة عليه . ويجب ان تعالج اى اختلافات جوهرية عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بنفس الطريقة التى تعالج بها بالنسبة للشركات التى لاتنظمها اللوائح القانونية . وعادة ما يتطلب الامر ابداء رأى مقيد بتحفظ او معارض بالنسبة لهذه القوائم. ومع ذلك فان الرأى المعارض قد يصحبه رأى منفصل عن العناصر غير المؤثرة والظاهرة بالقوائم واى بيانات معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ويجب ان نسلم بان هناك اختلافات بالنسبة لتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى كل من الشركات التى تنظمها اللوائح الحكومية والشركات الاخرى التى لاتنظمها هذه اللوائح ذلك لان النوع الاول يخضع للاجراءات البيروقراطية انما النوع الثانى لايخضع لهذه اللوائح . وان هذه الاختلافات

نختص بصفة رئيسية بالزمن الذى فيه تدخل العناصر المختلفة فى تحديد صافى الربح طبقا لمبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات . كما يجب ان نسلم بان الانظمة المحاسبية لاتتعلق مباشرة بالاجراءات الروتينية التى تفرض على الشركات التى تخضع للوائح الحكومية وان فرض مثل هذه الانظمة المحاسبية لاتعنى بالضرورة انها تتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وحيث ان القوائم المالية الخاصة بالشركات التى تخضع للوائح الحكومية يجب ان تعد وفقا للانظمة المحاسبية المفروضة فان المراجع الخارجى مسئول عن ابداء رأيه فيما يتعلق بصدق هذه القوائم وفقا لهذه الانظمة المفروضة . ولايوجد اعتراض على تقريرالمراجع التى يحتوى على مثل هذا الرأى الا انه يجب على المراجع ان يراعى المستوى الاول من مستويات اعداد التقرير.

٢ـ عدم كفاية المعلومات والبيانات :

يجب ان توضح المعلومات والبيانات الجوهرية اللازمة لاظهار صحة عرض القوائم المالية ، وقد تتضمن هذه المعلومات المذكرات الملحقة . وعندما يقوم المراجع بكتابة هذه المعلومات فى تقريرة او اى نشرات اخرى يجب عليه ان يشيراليها فى القوائم المالية . وعندما ترفض المنشآت اظهار بيانات تعتبر جوهرية لصحة عرض القوائم المالية فانه يجب على المراجع ان يزود تقريره بالمعلومات الضرورية والاضافية ـ ويظهر ذلك عادة فى الفقرة الوسطى ـ كما يجب ان يقيد رأيه بتحفظ مناسب .

وفيما يلى مثال لهذه الحالة :

" الفقرة الوسطى "

" اصدرت الشركة فى ١٥/ ١/ ١ـ١٩ سندات قيمتها ٠٠٠٠ جنيه وذلك لتمويل التوسع فى التجهيز الآلى . وكانت شروط الاصدار تنص على دفع الفوائد عن هذه السندات بعد ٣١/ ١٢/ ٣ـ١٩٠"

" فقرة الرأى "

" وفى رأينا ـ فيماعدا ماسبق ذكره فى الفقرة السابقة فان القوائم المالية للشركة تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ......."

وقد يرغب المراجع فى بعض الحالات ان يضمن تقريره بيانات اضافية ـ والتى لاتكون لازمة لصحة عرض القوائم المالية ـ لالقاء الضوء على بعض الامور او ليساعد فى تفسير القوائم المالية ولان الايضاح الاضافى هذا لايقصد به التحفظ فيما يختص بنطاق الفحص او الرأى فى القوائم المالية ، فانه لاينبغى على المراجع ان يشير الى ذلك فى تقريره .

ثالثا : عدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية :

فيما يختص بالتحفظات الخاصة بعدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فقد اشرنا اليها فيماسبق .

رابعا : التطورات المستقبلة للامور التى لايمكن التحقق منها ولا يمكن تقدير آثارها بطريقة صحيحة :

يتوقع من ادارة الشركة فى العادة ان تقوم بتقدير الامور التى قد يتأثر بها المركز المالى ونتائج العمليات . وفى الحالات التى لايمكن تحديد هذه الامور بطريقة معقولة فى وقت قيام المراجع باعداد تقريره ، فانه يجب على المراجع ان يقيد رأيه بتحفظ مناسب . ومن امثلة هذه الامور الضرائب المتوقع سدادها ، والالتزامات الطارئة ، والتعويضات التى قد يصدر بها حكم قضائى .

وفى مثل هذه الحالات يمكن استخدام تعبير "المتوقف على "

وفيما يلى مثال لهذه الحالة :

" فقرة الرأى "

" وفى رأينا ـ المتوقف على التعديلات فى الميزانية وفى حساب الارباح والخسائر بسبب التحديد النهائى للضرائب المستحقة على الشركة عن السنة

السابقة وذلك كما هو مشار اليه فى الملحوظة رقم ( ١ ) بالقوائم المالية ، فان القوائم المالية للشركة تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ٠٠٠٠٠٠٠"

الملحوظة رقم ( ١ ) : يوجد نزاع بين الشركة ومصلحة الضرائب عن الضرائب المستحقة عن السنوات من ١٩٨ـ ــ ١٩٠ـ والتى تبلغ قيمتها ٠٠٠٠٠ جنيه ماعدا الفوائد ٠ والامر الان مرفوع امام القضاء وبناء عليه فانه لايمكن تحديد مدى التزام الشركة الا انه لم يكون مخصصا لمقابلة هذا الالتزام الطارئ ٠

وقد يحدث عدم التأكد احيانا بالنسبة للاصول التى يستلزم الامر تقييمها على اساس تقديرى من قبل الادارة ٠ وقد يتطلب الامر هذه الحالة ابداء رأى مقيد بتحفظ ولذلك فان التعبير المناسب لابداء الرأى هو تعبير " يتوقف على " ٠

" فقرة الرأى "

" وفى رأينا ــ المتوقف على نجاح المشروع ( س ) فى تغطية تكاليف الابحاث فيما بعد والتى تبلغ ٠٠٠٠٠ جنيه كما هو موضح فى الملحوظة رقم ( ٢ ) بالقوائم المالية ، فان القوائم المالية للشركة تمثل بصدق المركز المالى للشركة فى ٠٠٠٠٠٠٠"

وفى بعض الحالات قد يوجد نتائج لايمكن تحديدها بصورة مؤكدة بالرغم من ان هذه النتائج تكون جوهرية وتستدعى تحفظ فى الرأى ٠ ففى حالة رفع دعوى امام القضاء ضد المنشأة لتعويض البعض عن اضرار جسيمة فانه بسبب عدم التأكد من نتيجة هذه الدعوى يكون على المراجع التنازل عن الرأى ويكون ذلك كما يلى :

" فقرة الرأى "

" بسبب تأثير الدعوة القضائية المحتمل والسابق ذكرها والتى نتيجتها غير محققة فانه لا يمكننا ابداء رأى فى القوائم المالية ككل "

ابداء الرأى فى القوائم المالية لسنة سابقة .

يستخدم المراجع احيانا القوائم المالية لسنة سابقة لغرض المقارنة ولذلك فانه لايضمن تقريره رأيه فى هذه القوائم . وعندما يكون لدى المراجع استثناء او تحفظ هام بالنسبة لهذه القوائم فانه يجب ان يوضح ذلك فى تقريره . وقد يقوم المراجع بفحص القوائم المالية الخاصة بسنة سابقة لسنة الفحص وهو فى هذه الحالة قد يفضل الاشارة الى ذلك فى تقريره فى الفقرة الافتتاحية .

العمليات التى تقع فى تاريخ لاحق لتاريخ اعداد القوائم المالية :

يقوم المراجع بتقديم تقريره مع القوائم المالية التى تبين المركز المالى فى تاريخ معين وكذلك نتائج العمليات عن الفترة المنتهية فى ذلك التاريخ . وتكون العناصر التى تتضمنها هذه القوائم ذات طبيعة تاريخية . اذ ان القوائم المالية التى تخص فترة معينة هى فى الحقيقة تظهر مرحلة من التاريخ المالى للمشروع .

وعندما يبدى المراجع رايه فى القوائم المالية فهو يأخذ فى الاعتبار عند الفحص كافة العناصر التى تضمنتها هذه القوائم . ولكن مع ذلك فانه احيانا توجد بعض العمليات التى تحدث فى فترة تالية لتاريخ الميزانية ويكون لها اثرها الجوهرى على القوائم المالية او تكون ذات اهمية فيما يتعلق بما تظهره هذه القوائم ، ففى مثل هذه الحالات يجب اجراء التسويات الخاصة بالقوائم او ايراد شرح او تفسير للقوائم المالية .

يجب ان يمتد الفحص الذى يقوم به المراجع الى الفترة اللاحقة لاعداد الميزانية . وبالرغم من ان المراجع ليس من واجبه التوسع فى اجراءات المراجعة العادية ليغطى هذه الفترة اللاحقة فان برنامج المراجع يتضمن فى العادة مايلى :

١ـ بعض الاجراءات التى يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية ٠

٢ـ بعض الاجراءات العامة التى تستمر فى العادة من اول الى آخر فحصة ٠

ومن امثلتها قراءة محاضر الجلسات ، التقارير الفترية ، ومناقشة الادارة ٠

مسئولية اعداد التقرير :

ان مسئولية المراجع فى اعداد التقرير وتضمينه العمليات التى تحدث فى تاريخ لاحق تتصل مباشرة بالمستوى الثالث من مستويات اعداد التقرير الذى يقضى بان البيانات الواردة فى القوائم المالية تعتبر معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات طالما لم يشر فى التقرير الى غير ذلك ٠

ويجب ان يأخذ المراجع فى اعتباره العمليات اللاحقة ويطالب بتعديل الحسابات وبتوضيح العمليات الجوهرية بشرح واضح بالقوائم المالية ٠

انواع العمليات اللاحقة :

يوجد بصفة عامة ثلاثة انواع من العمليات اللاحقة وهى :

١ـ العمليات اللاحقة التى تؤثر مباشرة على القوائم الماليةويجب ان تظهر هذه العمليات فى القوائم المالية ٠ واذا امكن الحصول على المعلومات الخاصة بهذه العمليات اللاحقة فى تاريخ اعداد الميزانية فانه يجب اجراء التعديلات اللازمة فى القوائم المالية ٠ ومن امثلة هذه العمليات تحصيل ارصدة العملاء ، او تحديد التزامات على اسس لاتتمشى مع التوقعات السابقة ٠

٢ـ العمليات اللاحقة التى تؤثر على القوائم المالية لسنة سابقة ولكن قد يكون من الصواب اظهارها وهذه العمليات لاتستدعى اجراء تعديلات بالقوائم المالية ٠ ومن امثلتها بيع اسهم رأس المال او اصدار السندات بشروط مقيدة ، او شراء مشروع او التلف الناتج عن الحريق ٠٠٠٠الخ ٠

٣ـ العمليات اللاحقة التى لايمكن اظهارها بالقوائم المالية ، ومن امثلتها العمليات غير القابلة للتقدير مثل الحروب والقوانين والاضرابات والاندماج والخسائر من عميل هام ...الخ ٠

واظهار هذه الحالات غالبا مايخلق شك فى سبب اظهارها والنتائج المخططة يمكن ان تكون مضللة وتكون غالبا ذات صفة اخبارية ٠ ومع ذلك فانه فى حالات نادرة قد يكون لها وزنا مؤثرا مايستدعى اظهارها ٠

اجراءات المراجعة التى تمتد لفترة لاحقة :

ان المراجع ليس مسئولا عن القيام باجراءات المراجعة العادية للعمليات الخاصة باى فترة زمنية لاحقة لتاريخ اعداد الميزانية ٠ ومع ذلك فان المراجع لاتمام فحصه للقوائم المالية فان اجراءات المراجعة التى يقوم بها تتضمن فى جزء منها قراءة محاضر الجلسات والتقارير الفترية للشركة ويتعرف على بعض العمليات التى يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية ٠ ويجب ان يقوم بالاستقصاء عن العمليات التى تحدث بعد تاريخ اعداد الميزانية وتكون ذات تأثير هام بالنسبة للقوائم المالية ٠ كما يجب ان يتتبع كل عنصر من عناصر القوائم المالية خلال فترة زمنية معينة ٠ ومثل هذه الاجراءات تكون فى العادة توضيحية وتفسر للمراجع بعض الامور وبالرغم من ذلك فانها لا تكون اجبارية ٠

ويجب ان يكون واضحا انه لاتوجد فترة معينة لاحقة لتاريخ اعداد الميزانية تتخذ على انها الفترة التى يجب ان يهتم بها المراجع لاتمام الصور المختلفة لفحصه ٠ اذ تعتمد هذه الفترة على المتطلبات العملية ، فقد تكون قصيرة نسبيا او قد تتطلب عدة شهور ٠ وايضا فانه لايتم تنفيذ كل اجراءات المراجعة فى وقت واحد وكذلك فان بعض صور الفحص قد تمتد بدرجات مختلفة للعمليات الخاصة بالفترة اللاحقة ، بينما قد يتم فحص العمليات الاخرى فى تاريخ اعداد الميزانية او قبل هذا التاريخ ٠ ولذلك فان تعامل المراجع الخارجى مع العمليات الخاصة بفترة لاحقة سوف يقل تدريجيا كلما اقترب من اتمام اجراءات المراجعة المختلفة والتى تتطلب ان يمتد الفحص الى فترة لاحقة ٠

ولكى يدعم المراجع قيامه بالفحص بدرجة معقولة يجب عليه استكمال اجراءات مراجعته بالقيام باجراءات اضافية معينة تختص بالعمليات اللاحقة للمدى المعقول وبما يتمشى مع الظروف • ويجب ان تتناقص مسئولية المراجع فى اظهار العمليات اللاحقة عقب نهاية العمل الميدانى ، كما يجب ان يعتمد المراجع على غالبية الاستفسارات التى يوجهها الى مديرى وموظفى الشركة •

وتحت الظروف العادية فان الاجراءات الاضافية يجب ان تشتمل مايلى :

١ــ الاطلاع على البرامج النهائية وفحص الجوانب المناسبة الاخرى لاعداد القوائم •

٢ــ الاطلاع على القوائم المالية الدورية لاخر فترة لمقارنتها بالقوائم الاخرى لفترات سابقة •

٣ــ الاطلاع على محاضر جلسات اجتماع الجمعية العمومية ومحاضر جلسات مجلس الادارة • وفيما يختص بالاجتماعات التى تدون فى محاضر فان المراجع يستفسر عن الامور التى تم معالجتها فى هذه الاجتماعات •

٤ــ الحصول من الادارة على شهادة بخصوص ماذا كانت هناك اية عمليات حدثت فى الفترة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية والتى تكون من وجهة نظر الادارة ذات تأثير جوهرى على القوائم المالية ويتطلب الامر الاشارة اليهما فى مذكرة فى القوائم المالية • واذا تم الحصول على هذه الشهادة فانه يعتبر جزء من الفحص وخطاب تأييد بانه لاتوجد ــ او توجد ــ عمليات ذات اثر جوهرى خلال الفترة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية •

٥ــ الاستقصاء من المديرين والموظفين عن المسائل المالية والمحاسبية ومن امثلة هذه المسائل مايلى :

أ ــ ماذا كانت العناصر الرئيسية التى تتضمنها القوائم المالية تم معالجتها وفقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها والتى على اساسها تم اعداد القوائم المالية التى يعد المراجع تقريره عنها •

ب ـ ما اذا كان قد تمت التسويات اللازمة لاظهار المركز المالي في تاريخ محدد وكذلك نتائج العمليات عن هذه الفترة وان هذه التسويات تنعكس على القوائم المالية الفترية •

حـ ـ ما اذا كانت قد تمت اية تسويات للعناصر العادية المتكررة وذلك اثناء الفترة الدورية وفي تاريخ الاستقصاء •

د ـ ما اذا كان يوجد في تاريخ القوائم المالية الفترية او تاريخ الاستقصاء اية التزامات عارضة مهمة •

ويجب أن توجه هذه الاستقصاءات ايضا الى المسائل القانونية التى تتعرض لها المنشأة •

هـ ـ ما اذا كان يوجد اى تغيير جوهري في المركز المالي او في نتائج العمليات وذلك في تاريخ لاحق لتاريخ اعداد القوائم المالية التى يغطيها تقرير المراجع• او الى تغيير في رأس المال او القروض طويلة الاجل في تاريخ الاستقصاء •

و ـ تتبع المركز الجاري للعناصر التى تم تقديرها على اساس حكمي •

تاريخ التقرير :

عموما يجب ان يستخدم التاريخ الذى اتم المراجع فيه فحصه كتاريخ للتقرير الذى يعده المراجع • وفي معظم الحالات نجد ان هذا التاريخ سيتفق مع زمن انجاز المراجع لمهمته في مقر المنشأة •

وفي بعض الحالات التى يؤرخ فيها تقرير المراجع بصفة اساسية بعد تاريخ انجاز كافة اجراءات المراجعة الهامة فانه من المرغوب فيه ان يبين المراجع ان تقريره هذا يرتكز على الفحص الذى تم انجازه في تاريخ سابق • ومع ذلك فان المراجع قد يفضل ان يستمر في طلب الاستقصاءات ( ولكن ليس الفحص ) حتى تاريخ اعداد التقرير •

وتعد التقارير المطولة غالبا في تاريخ لاحق لتاريخ اصدار التقرير المختصر وذلك من البيانات التى يتم الحصول عليها خلال الفحص الذى يكون اساس اصدار التقرير المختصر او ابداء الرأى •

ويجد العديد من المراجعين انه من العملي ان يعطي نفس تاريخ التقرير المختصر للتقرير المطول للتخلص من الاشارة الى اية امور قد تظهر خلال الفترة اللاحقة لاعداد التقرير المختصر وفي بعض الحالات يصدر التقرير المطول في نفس الوقت الذي يصدر فيه التقرير المختصر •

ويجب العناية بكيفية استخدام التاريخ اذ ان التقرير المطول يحتوي على تعليقات تشير الى تاريخ اصدار التقرير المختصر الذي يكون تاريخه سابقا لتاريخ اصدار التقرير المطول • ويجب الاشارة الى التقرير المختصر الى ان التقرير اللاحق يرتكز على ماتم انجازه وقتئذ • وليس من واجبات المراجع ان يقوم بالفحص او الاستقصاء عن العمليات التي قد تحدث خلال فترة اصدار التقريرين •مع عدم الاشارة الى هذه العمليات في تقريره الثاني •

الصور الاضافية للتقرير السابق اعداده :

لاسباب متعددة قد يطلب العميل من المراجع اعطائه صور اضافية من التقرير الذي سبق اعداده • وفي العادة فان المراجع يقوم ببذل الجهود لكي يعد هذه الصور بطريقة مماثلة للتقرير الاصلي سواء في المظهر او التاريخ وبنفس الحالة فان هذه الصور الاضافية قد اعدت في نفس وقت اعداد النسخة الاصلية التي سلمت للعميل • وفي مثل هذه الحالات نجد ان الصور الاضافية قد تسلم للعميل بدون القيام بفحص اضافي او استقصاء للعمليات التي قد تحدث بين الفترة من تاريخ اصدار التقرير الاصلي وتاريخ طلب الصور الاضافية •

وفي بعض الحالات غير العادية التي تتغير فيها ظروف الشركة نجد انه من المرغوب فيه اذا طلب العميل صور اضافية فان على المراجع ان يقوم باصدار تقرير معدل يبين فيه التغيرات الهامة واللاحقة لتاريخ اصدار التقرير الاصلي •

التقرير المطول :

بينما نجد ان مهنة المراجعة قد وضعت نموذجا للتقرير المختصر بالنسبة للقوائم المالية الا ان المراجعين قاموا بالاضافة الى ذلك باصدار تقاريرمطولة. وتشتمل هذه التقارير بالاضافة الى العناصر الاساسية للقوائم المالية تفاصيل لهذه القوائم، وبيانات احصائية، وتعليقات ايضاحية الى جانب معلومات اخرى مادية التى قد يكون البعض منها ذات طبيعة غير محاسبية • وفى التقرير المطول نجد احيانا ان الوصف الذى يورده المراجع لبيان نطاق فحصه يكون اكثر تفصيلا من الوصف الذى يورد فى التقرير المختصر العادى • وقد يقوم المراجع باصدار كل من التقرير المختصر والتقرير المطول ويستخدم فى نفس الاغراض ، الا ان التقرير المطول يتناول بصورة اكثر تفصيلا كل ما ورد فى التقرير المختصر •

يتطلب المستوى الرابع من اعداد التقرير ضرورة اظهار طبيعة الفحص الذى يقوم به المراجع ودرجة المسئولية التى يحملها ، وهذا يطبق بالنسبة لكل من التقرير المختصر والتقرير المطول •

ويستخدم فى كتابة التقرير المطول نفس العبارات التى تستخدم فى كتابة التقرير المختصر • ولان التقرير المختصر العادى يغطى فقط القوائم المالية الاساسية فيجب على المراجع ان يبين بوضوح موقفه بالنسبة للبيانات الاخرى التى تظهر فى التقرير المطول • وهذا يتم عن طريق اظهار مايلى :

١ــ قيامه بالفحص الاساسى الذى يمكنه من تكوين رأى عن القوائم المالية الاساسية التى يبدى رأيه فيها كوحدة واحدة •

٢ــ البيانات التى يحتوى عليها التقرير المطول بالرغم من انها لاتعتبر ضرورية لبيان صدق المركز المالى ونتائج العمليات، الا انها تقدم بغرض القيام بتحليل اضافى للقوائم • وسواء اكانت تتمشى مع اجراءات المراجعة المطبقة عند فحص القوائم المالية الاساسية او لاتتمشى مع هذه القوائم يجب على

المراجع ان يبين مصدر المعلومات ونطاق الفحص الذى قام به وكذلك مدى المسئولية التى يتحملها •

وعندما يقوم المراجع باعداد التقرير المطول فى زمن اعداد التقرير المختصر فانه يجب ان يتأكد من الآتى :

١ـ عدم احتواء التقرير المطول لبيانات اذا حذفت من التقرير المختصر ادى ذلك الى احتمال ان يكون هذا التقرير مضللا بسبب عدم كفاية المعلومات والحقائق الاساسية التى تكون معلومة للمراجع •

٢ـ لاتؤدى البيانات او التعليقات التى يحتوى عليها التقرير المطول الى ان تكون اداة لايراد استثناء او تحفظ ، بل يجب ان تكون مجرد اداة للتوضيح •

بالاضافة الى ذلك فان المراجع يجب ان يأخذ فى اعتباره مايحتويه التقرير المطول من بيانات مالية بان هذه البيانات يجب ان يقوم بتوضيحها فى حدود مايختص بالقوائم المالية والسجلات المحاسبية •

ويجب ان يقوم المراجع باعداد التقرير المطول بطريقة تجعله واضحا ويبدى المراجع رأيه المهنى عما تحتويه القوائم المالية كما هو الحال بالنسبة للتقرير المختصر•

التقارير الخاصة :

يشير اصطلاح " التقارير الخاصة " الى التقارير التى تعد من اجل ابداء رأى خاص • فقد يكون التقرير المختصر العادى غير مناسب فى حالات معينة ممايجعل الامر ضروريا لاعداد تقرير لابداء رأى خاص فى امر معين ، ومن امثلة التقارير الخاصة :

١ـ التقارير عن القوائم المالية والخاصة بالمنشآت التى تحتفظ بحساباتها وتعد قوائمها على اسس محاسبية غير كاملة او على اساس نقدى • وفى هذه الحالة نجد ان هناك اختلاف جوهرى بين الاسس التى تطبقها هذه المنشآت وبين الاسس المحاسبية التى تتبع عادة فى اعداد القوائم المالية • وقد تتمثل هذه المنشآت التى يكون هدفها الربح مثل المنشآت الفردية وشركات الاشخاص او قد تتمثل فى المنشآت التى لايكون هدفها الربح •

٢ـ التقارير عن القوائم المالية الخاصة بالتنظيمات التى لا تهدف الى الربح والتى تتبع انظمة محاسبية تختلف عن التى تتبعها المنشآت التجارية التى تهدف الى الربح . وتتمثل هذه التنظيمات فى المستشفيات والجمعيات والمؤسسات العلمية

٣ـ التقاريرالتى تعد لاغراض معينة مثل :

(أ ) التقارير المتعلقة فقط بنواحى معينة فى القوائم المالية . وهذه قد تشمل التقارير والتى احيانا تكون فى شكل خطاب والمتعلقة بدراسات خاصة ، وقد تتمثل هذه الدراسات فى الدراسات المتعلقة باصدار سندات او لتحديد ايجارات او قيمة ممتلكات او لتحديد انصبة الاشتراك فى الارباح ... الخ .

( ب ) التقاريرالتى تحفظ بالجهات الرسمية باشكال معينة ، والتى تؤدى الى اظهار القوائم بطريقة موحدة وقد تقدم هذه التقارير لتلك الجهات للتصديق على ماتحتويه .

ويمكن تطبيق المستويات العامة ومستويات العمل الميدانى على ماتشتمله التقارير الخاصة وذلك فى حدود المدى المناسب الذى يتلائم مع نوع الاستخدام لهذه التقارير.

ويمكن تطبيق المستوى الثالث والرابع من مستويات اعداد التقرير على التقارير الخاصة . كما يمكن تطبيق المستوى الثانى من مستويات اعداد التقرير والذى يتعلق بمدى الثبات فى تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها وذلك فى حالة اعداد التقرير الخاص لبيان المركز المالى للسنة الحالية وكذلك نتائج العمليات عن هذه السنة . وعندما يكون التقرير متعلق بامور اخرى فان الاشارة الى مدى الثبات تكون عادة مناسبة ولكنها تعتمد على طبيعة الامر الذى يعد التقرير عنه .

والمستوى الاول من مستويات اعداد التقرير لايطبق على القوائم التى لاتهدف الى بيان المركز المالى ونتائج العمليات . ومن امثلة هذه القوائم ، القوائم التى تعد على اساس المتحصلات والمدفوعات النقدية . وعند اعداد التقرير الذى

يتعلق بهذه القوائم يجب على المراجع ان يتأكد من انه يوجد توضيح لا لبس فيه بالنسبة للاساس الذى اتبع عند اعدادها • ويجب على المراجع ابداء رأيه فى هذه القوائم سواء اظهرت بصدق البيانات على الاساس التى اعدت عليه او لم تظهرها وفى هذه الحالة يجب على المراجع تجنب استخدام اصطلاح " الميزانية العمومية " او " قائمة الدخل " او الاصطلاحات الاخرى التى تستخدم للاشارة الى هذه القوائم •

القوائم المالية المعدة على اساس نقدى :

عند قيام المراجع باعداد تقرير عن القوائم المالية التى اعدت على اساس نقدى لبيان المركز المالى ونتائج العمليات ، فان على المراجع ان يوضح سواء على تلك القوائم او اسفلها فى تقريره مايلى :

ا ـ ان القوائم المالية اعدت على اساس المتحصلات والمدفوعات النقدية •

ب ـ الطبيعة العامة لاية مهمة حذفت ومدى اثر هذا الحذف على القوائم المالية • ومن امثلة هذه العناصر الهامة حسابات العملاء والموردين "

ويمكن ان يظهر المراجع رأيه فى هذه القوائم على النحو الاتى :

" فقرة الرأى "

فى رأينا ان القوائم تعطى صورة صادقة لحقوق والتزامات الشركة فى ٣١/ ١٢/ ١٩ المستخرجة من العمليات النقدية وماتم تحصيله من ايرادات ودفعه من مصروفات خلال السنة المنتهية فى ذلك التاريخ على اساس ثابت لما تم فى السنة السابقة " •

وعندما يرى المراجع انه قد يحدث تضليل وسوء فهم للقوائم المالية فان عليه ان يضمن تقريره توضيح يبين ان القوائم المالية لاتظهر المركز المالى ونتائج العمليات • ويتم ذلك فى الفقرة الوسطى على النحو الاتى :

" بسبب حذف حسابات العملاء والموردين ، فانه فى رأينا ان القوائم المالية اشركة لاتظهر المركز المالى او نتائج العمليات للشركة " •

القوائم المعدلة على اساس الاستحقاق :

عند اعداد تقرير عن القوائم المعدلة على اساس مبدأ الاستحقاق المحاسبي وفقا لاظهار المركز المالى ونتائج العمليات فان المراجع قد يستنتج ان القوائم الناجمة عن هذا التعديل تكون غير كاملة من حيث تطبيق المبادئ المحاسبية التى تتبع عادة عند اعداد القوائم المالية على اساس مبدأ الاستحقاق وفى هذه الحالات فان على المراجع ان يظهر فى تقريره طبيعة وقيمة الاختلافات الرئيسية وذلك بان يقيد رأيه بتحفظ بخصوص هذه الاختلافات او يصدر رأى معارض .

القوائم الخاصة بالمنشآت التى لاتهدف الى الربح :

قد تختلف القواعد المحاسبية التى تطبقها المنشآت التى لاتهدف الى الربح عن تلك المبادئ التى تطبق فى المنشآت التى تهدف الى الربح وفى العديد من الحالات فان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الممكن تطبيقها على المنشآت التى لاتهدف الى الربح لايتمكن من تحديدها بصورة واضحة . وفى الحالات التى يعتقد المراجع ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تكون محددة وواضحة فأنه يبدى رأيه بخصوص تمشى القوائم المالية سواء مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها او القوائم المحاسبية المتبعة فى المنشآت التى لاتهدف الى الربح . وفى هذه الحالات فانه قد يشير الى المركز المالى ونتائج العمليات . وفى الحالات التى يعتقد فيها المراجع ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم تحدد بوضوح ، فانه يجب ان يقيد رأيه بتحفظ او يصدر رأى معارض فيما تظهره قوائم هذه المنشآت .

العرض المالى غير الكامل :

يتم اعداد التقارير الخاصة التى تهدف الى ابداء الرأى فى قوائم لاتعرض بيانات مالية كاملة او تعرض بيانات غير مالية وفقا للاهداف التى تعد من اجلها .

ويجب على المراجع ان يبين المعلومات التى تظهر فى هذه القوائم والتى على اساسها تم اعدادها ويبدى المراجع رأيه فى مدى صدق هذه القوائم وفقا للمعلومات التى فحصها .

وقد توجد حالات يكون من المناسب ان يعد المراجع تقريره للحكم عن مدى تمشى القوائم المالية غير كاملة العرض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومثال ذلك قيام المراجع بابداء رأيه فى رأس المال العامل بمناسبة اصدار سندات جديدة . كما توجد حالات اخرى يقوم المراجع بابداء رأيه فيما يتعلق بدقة او صحة حسابات معينة كما هو الحال مثلا بالنسبة لحسابات مخصص الديون المشكوك فيها او حساب مخصص الضرائب . ان القيام بالفحص العادى يتم لتكوين رأى فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة ولا يتم هذا الفحص العادى بغرض تكوين رأى يتعلق فقط بالعرض غير الكامل للقوائم او لصحة حسابات معينة . وبناء عليه فان المراجع فى هذه الحالة يجد من المناسب ابداء رأى فيما يتعلق بالعرض المالى غير الكامل وفى هذه الحالة يأخذ على عاتقه تحمل المسئولية الاضافية واحتمال ضرورة اتساع نطاق فحصه .

محتويات الكتاب

الصفحة

